

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Postavení daně z přidané hodnoty ve veřejných rozpočtech

Position of Value Added Tax in Public Budgets

Student:

Soňa Vachalová

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Anna Kovářová

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra veřejné ekonomiky

Zadání bakalářské práce

Student: **Soňa Vachalová**
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202R055 Veřejná ekonomika a správa
Specializace: 00 Veřejná ekonomika a správa
Téma: **Postavení daně z přidané hodnoty ve veřejných rozpočtech**
Position of Value Added Tax in Public Budgets

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika daňového systému ČR
 3. Analýza daně z přidané hodnoty
 4. Zhodnocení výnosů daně z přidané hodnoty
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

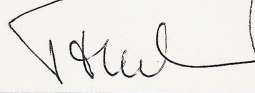
BENDA, V.; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. vyd. Praha: ANAG, 2010. 464 s. ISBN 978-80-7263-603-7.
ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
VANČUROVÁ, A.; LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém České republiky 2010*. 10. aktualiz. vyd. Praha: VOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Anna Kovářová**


Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011



doc. Ing. Petr Tománek, CSc.
vedoucí katedry





prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.“

Ostrava 8.5.2011

Obsah

1 Úvod	1
---------------------	----------

2 Charakteristika daňového systému ČR.....	3
---	----------

2.1 Vlastnosti a funkce daní	3
2.2 Konstrukční prvky daně	4
2.3 Popis daňového systému ČR	12
2.3.1 Daně z příjmů (důchodové daně)	13
2.3.2 Majetkové daně	14
2.3.3 Daně ze spotřeby	15
2.3.4 Sociální pojistné	17

3 Analýza daně z přidané hodnoty	19
---	-----------

3.1 Předmět daně	20
3.2 Osoby povinné k dani a plátcí daně	21
3.3 Výpočet daně	22
3.4 Povinnost přiznat a odvést daň	24
3.5 Dodání a pořízení zboží	26
3.6 Poskytování a přijímání služeb	28
3.7 Nárok na odpočet a výpočet daňové povinnosti	29

4 Zhodnocení výnosů daně z přidané hodnoty	35
---	-----------

4.1 Výnosy z DPH v roce 2005	36
4.2 Výnosy z DPH v roce 2006	38
4.3 Výnosy z DPH v roce 2007	39
4.4 Výnosy z DPH v roce 2008	41
4.5 Výnosy z DPH v roce 2009	42
4.6 Zhodnocení vývoje DPH v letech 2005 až 2009	44

5 Závěr	47
----------------------	-----------

Seznam literatury

Seznam zkratk

Seznam grafů

Seznam schémat

Seznam tabulek

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

1 Úvod

Veřejný rozpočet je nejenom peněžním fondem, ale také finančním plánem veřejnoprávních subjektů. V České republice existují veřejné rozpočty ve formě takzvané veřejné rozpočtové soustavy. Tuto soustavu lze členit do dvou základních rovin a to rovinu centrální a samosprávnou. V rámci centrální roviny působí státní rozpočet, rozpočty státních fondů a rozpočty organizačních složek státu. Rozpočty územní samosprávy potom tvoří rozpočty krajů a rozpočty obcí. V systému rozpočtů hraje ústřední roli státní rozpočet. Veřejné rozpočty jsou schvalovány volenými orgány a to například poslaneckou sněmovnou nebo zastupitelstvem.

Největším příjmem veřejných rozpočtů, obzvlášť státního rozpočtu a rozpočtu obcí, jsou daňové příjmy. Rozpočtové určení daní stanoveno podle určitých právních norem vytyčí, které daně, případně která jejich část plyne do určitého veřejného rozpočtu.

Daň z přidané hodnoty, kterou se tato bakalářská práce zabývá představuje jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Je to velmi běžná daň, protože jí platí všichni při nákupu většiny zboží a služeb. Funguje na principu, že dodavatel (musí být registrován jako plátce), odvádí ze svého obchodu (pokud je tento obchod předmětem daně) část hodnoty státu a odběratel naopak může žádat o vrácení daně, kterou při obchodu dodavateli zaplatil.

Daň z přidané hodnoty je daní sdílenou a proto je přerozdělována mezi státní rozpočet a rozpočty územních samosprávných celků ve výši, která je procentně stanovená z celostátního výnosu této daně. U vyšších územních samosprávných celků (krajů) je to 8,92 % z celostátního výnosu, přičemž každý kraj se na tomto výnosu podílí procentem stanoveným podle zákona č. 243/2000 Sb. , o rozpočtovém určení daní. K obcím putuje 21,4 % celostátního výnosu daně a mezi obce je nadále rozdělován na základě různých kritérií. Státnímu rozpočtu je od roku 2008 určena procentní část celostátního výnosu na 69,68 %.

Cílem mé bakalářské práce je zhodnocení postavení daně z přidané hodnoty v rámci veřejných rozpočtů v České republice.

Má práce je rozdělená do tří kapitol. První kapitola je zaměřena na charakteristiku daňového systému České republiky. V této kapitole jsou nejprve vysvětleny základní pojmy důležité pro porozumění daňového systému (například předmět daně, základ daně, sazba daně, osvobození od daně atd.) a v následující části jsou nastíněny základní charakteristiky všech daní v daňovém systému České republiky.

Druhá kapitola se věnuje pouze dani z přidané hodnoty a to konkrétně její analýze. Kapitola začíná popisem předmětu daně, poté pokračuje podrobným popisem výpočtu této daně (základ daně, sazba daně a osvobozená plnění). Zabývá se také povinnostmi odvést a přiznat daň u dodání a pořízení zboží či u poskytování a přijímání služeb a nakonec je popsán nárokem na odpočet a výpočet daňové povinnosti.

Třetí kapitola začíná rozdělením rozpočtového určení daně z přidané hodnoty a určuje procentní podíl obcí, krajů a státního rozpočtu na celostátním výnosu daně z přidané hodnoty. Dále je postupně hodnocen výnos DPH v jednotlivých letech od roku 2005 až po rok 2009. Závěr této kapitoly je věnován srovnání výnosů v těchto letech.

Tato bakalářská práce se opírá o odborné publikace zabývající se daňovými systémy, daňovými teoriemi a daněmi obecně. Byly zde čerpány i z daňových zákonů či zákona o dani z přidané hodnoty. V této práci jsou použity i materiály statistického použití a to v první řadě materiály Ministerstva financí čerpány prostřednictvím internetu.

2 Charakteristika daňového systému ČR

„Úloha daní v ekonomice je v nejobecnějším pohledu zřejmá: mají zajistit příjmy do veřejných rozpočtů. Pokud bude existovat jakýkoliv stát, bude potřebovat ke svému fungování určité finanční prostředky. Vláda však nevybírá daně jen na financování svých výdajů, ale také pro realizaci tří základních funkcí veřejných financí: alokační, (re)distribuční a stabilizační.“¹

Existují různé definice daní a mezi nimi také: „Daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu), nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitostí).“²

Souhrn daní vybíraných v určitém státě a v určitém čase je definován pojmem *daňová soustava*. Právní úpravu jednotlivých daní lze nalézt v daňových zákonech. Je mnoho faktorů, které ovlivňují uspořádání daňové soustavy, patří mezi ně zejména velikost státu a jeho územní členění, přijaté závazky plynoucí ze zapojení do mezinárodních integračních procesů i tradice způsobu výběru daní.

Daňový systém zahrnuje daňovou soustavu a kromě ní i systém institucí zabezpečujících správu daní, vyměřování daní, jejich vymáhání a kontrolu. Daňový systém je tudíž obsáhlejší pojem než daňová soustava. Je širším pojmem než daňová soustava. Do daňového systému lze zařadit také systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce užívají ve vztahu k daňovým subjektům.³

2.1 Vlastnosti a funkce daní

Daň se nejlépe určuje podle jejich **vlastností**, protože se může vyskytovat v různých podobách. Daň definujeme jako:

- povinnou
- zákonem uloženou platbu, která
- plyne do veřejného rozpočtu. Je
- nenávratná,
- neekvivalentní a

¹ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, str. 1

² KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, str. 16

³ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008,

- zpravidla neúčelová.

Veřejné statky jsou placeny daněmi především kvůli jejich nedělitelnosti spotřeby a proto je platba daně **povinná**. Povinnost platit daň ukládá všeobecně závazná právní norma - **zákon**. Daně placené daňovými poplatníky plynou **do veřejného rozpočtu** (rozpočet státu, kraje, obce či státního fondu) a odtud se hradí potřeby, které vznikají společnosti. **Nenávratnost** je vlastnost daně, která ukazuje že zaplacením daně poplatníkovi nevzniká žádný konkrétní nárok. „Daň je vlastně „cena“, kterou subjekt platí za to, že spotřebovává veřejně poskytované služby, resp. statky.“⁴ **Neekvivalentnost** je další charakteristickou vlastností daně, která ukazuje že výše jakou se podílí jednotlivec na společných příjmech nemá žádnou spojitost s tím v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejných rozpočtů. Daň je také většinou **neúčelová**, protože plátcí neví k jakým účelům bude výnos z daně použit.⁵

Daně jsou také jeden z nástrojů hospodářské politiky státu a jejich funkcí je mnohem více než plynout do veřejných rozpočtů. **Nejdůležitějšími funkcemi**, které jsou také i hlavními ekonomickými funkcemi veřejného sektoru *jsou*:

- **alokační** – pokud trh ukazuje neefektivnost ve špatném umístění vládních výdajů, uplatňujeme funkci alokační. Jako příčiny tržního selhání můžeme uvést například: existenci externalit, nedokonalé konkurence a nebo veřejných statků.
- **redistribuční** – přerozdělování důchodu ve společnosti může být neakceptovatelné, lidé ho nepovažují za spravedlivé. Prostřednictvím daní a transférových plateb vláda tuto redistribuci ovlivňuje.
- **stabilizační** – znamená opatření ke zmírnění výkyvů ekonomického cyklu. Cílem této funkce je dosažení uspokojivé zaměstnanosti a cenové stability.

Nejdůležitější funkce daní je tzv. **fiskální funkce** – vyjadřuje zajištění finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých poté hrazeny veřejné výdaje.⁶

2.2 Konstrukční prvky daně

Z výše uvedených bodů kapitoly jsme mohli zjistit, že není ani tak důležitý celkový objem prostředků, které stát vybere z daní, ale také to, jak daně působí na domácnosti a ekonomické subjekty. Je také důležité i od koho a kdy se vyberou, jak moc výběr daně

⁴ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 10

⁵ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

⁶ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010

zatěžuje ekonomické subjekty a sociální skupiny. Z tohoto důvodu je konstrukce daně tak složitá. Musíme posuzovat všechny její složky v jejich vzájemných souvislostech.

Prvky rozhodující o tom v jakém rozsahu budou daně dopadat na jednotlivé subjekty jsou:

- daňový subjekt,
- předmět daně,
- osvobození od daně,
- základ daně a období, ze kterého se stanoví, tj. zdaňovací období,
- odpočty od základu daně,
- sazba daně,
- slevy na dani.

Kdyby bylo úkolem vytvořit novou daň, v roli volených státních zástupců, je důležité nejdříve rozhodnout, od koho daň vybereme a z čeho ji budeme vybírat. Proto tedy v dalším bodu této bakalářské práce je nutné začít od osob, které se zatěžují daňovou povinností.

Daňový subjekt

Kdo je povinen daně platit i odvádět vždy patřilo k základním specifikům státu v historii lidstva. Jako příklad lze uvést období feudalismu, kdy šlechta a církev daně neplatili. V dnešních daňových systémech je naopak uplatněna všeobecná daňová povinnost.

Popíšeme si dvě skupiny osob, kterých se daň dotýká. V první skupině jsou osoby jejichž předmět je podroben dani a v druhé ty osoby, které jsou pověřeny daň odvádět. Souhrnně je nazýváme **daňovými subjekty**.

„Daňový subjekt je podle zákona osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň.“⁷

Daňové subjekty dělíme na **poplatníky** a **plátce daně**. Zjednodušeně můžeme říci, že poplatník je ten, kdo nese daňové břemeno, tzn. komu daň snižuje důchod nebo kdo díky dani může méně spotřebovávat. Poplatník nese daňové břemeno a zároveň i odvádí daň. Plátce daně ji jen odvádí. Je to osoba, kterou stát jen pověřuje výběrem daně.

„Poplatník je daňový subjekt, jehož předmět (zejména příjem nebo majetek) je dani podroben.“⁸

Poplatník svoji daň platí sám, protože je dani podroben právě jeho příjem nebo jeho majetek. Poplatník je ten, jehož disponibilní zdroje se výběrem daně krátí. Ne vždy se ale prosadí to, co je zamýšleno. Například poplatník daně z nemovitosti může tuto daň zahrnout

⁷ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 13

⁸ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 13

do ceny nájemného a tak jejím nositelem bude nájemce. Z definice poplatníka plyne, že se s ním nesetkáme u daní ze spotřeby a proto je potřebné se seznámit i s dalším druhem daňových subjektů.

„Plátce daně je daňový subjekt, který je ze zákona povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností.“⁹

Plátce daně daň odvádí, má možnost ji přenést na jiný subjekt a to znamená, že se nesníží jeho disponibilní zdroje. **Plátce daně** se účastní výběru daně u daní ze spotřeby. V tomto případě daň, kterou vybere od jiných subjektů prostřednictvím ceny své produkce, odvádí státu. Avšak není vyloučeno, že část daně platí plátce sám, protože ne vždy se mu podaří celou daň zahrnout do ceny své produkce.

Daňovými subjekty nejčastěji jsou jednotlivé fyzické a právnické osoby. Při některých výběrech daně jsou situace kdy se daňový subjekt vymezuje jinak. Pokud je více osob spojených podle nějakého kritéria, hledáme optimální **zdanitelnou jednotku** nebo daňovou jednotku a je-li více osob u jednoho výběru daně, jedná se o **společné zdanění**.

Předmět daně

Veličina, ze které se daň vybírá se nazývá předmět zdanění. Stručné vymezení předmětu daně bývá součástí názvu daňového zákona, například zákon o dani z nemovitosti, zákon o dani z příjmu apod. Předměty daně můžeme rozdělit do čtyř velkých skupin.

Schéma č. 2.1 Předmět (objekt) zdanění



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.15

Daň z hlavy je historicky nejstarší a dá se rovněž nazvat jako **daň paušální**. U této daně je předmětem zdanění osoba, tj. hlava. V současných daňových systémech se téměř nepoužívá díky nevýhodám tohoto typu daně, které jsou obrovské. V České republice by se jako daň z hlavy mohl označit poplatek za provoz systému shromažďování, sběru,

⁹ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 14

přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů. Poplatek stanoví obec do státem stanoveného maxima na občana.

Majetková daň je vybírána prostřednictvím poplatníka. V nynějších daňových systémech jsou používány doplňkově. Bývají příjmem nižších samosprávných celků nebo účelových fondů. Oblíbeným objektem zdanění této daně jsou nemovitosti, nelze s nimi pohybovat a jsou viditelné.

Důchod je poměrně mladým objektem zdanění. **Daně z příjmů** neboli důchodové daně jsou typem daní, který je často využíván jako ekonomický nástroj. Zejména daň z příjmů fyzických osob je považována za důležitý redistribuční kanál.

Daně ze spotřeby mají rozmanitou konstrukci a bývají značně složité. Tyto daně se zahrnují do ceny zboží nebo případně služeb a stát je vybírá prostřednictvím plátce. Zdaňování spotřeby je společností lépe snášeno díky tomu, že není tak viditelné. Pro vymezení daně ze spotřeby je typické, že se začíná od určení předmětu daně a teprve poté se hledá osoba, prostřednictvím které bude daň vybírána – plátce.

Podle předmětu zdanění rozlišujeme dvě skupiny daní a to **daně nepřímé** (daně ze spotřeby) a **daně přímé** (důchodové a majetkové daně). U přímých daní je poplatník vždy stanoven.

Část předmětu daně obvykle není součástí základny pro stanovení daňové povinnosti. Nejdůležitější je ta část předmětu daně, která je osvobozena od daně.

Osvobození od daně

Osvobození od daně je ta část předmětu, ze které se daň nevybírá. Daňový subjekt není povinen ji zahrnout do základu daně. K této části předmětu však subjekt nemůže uplatnit položky, o něž lze jinak daň snížit. Například vykonává-li poplatník nějakou činnost, která je osvobozena od daně z příjmů, nemůže uplatnit výdaje s ní související a nemůže tedy ani uplatnit daňovou ztrátu vzniklou při vykonávání této činnosti. Tento příklad poukazuje na to, že se někdy osvobození od daně může obrátit proti daňovému subjektu a proto je možné se některých osvobození i vzdát a tím optimalizovat dopad daně.

Osvobození od daně se vyskytuje v různých formách. Jedná se o:

- **úplné osvobození** a
- **částečné osvobození.**

V technice stanovení daně existuje i tzv. **nezdanitelné minimum** jehož úkolem je zmírnit neefektivnost výběrů velmi malých výší daně. Nezdanitelné minimum a úplné osvobození se liší pouze účelem, pro který byly zavedeny a proto je někdy těžké je od sebe odlišit.

Pokud chceme aby se předmět zdanění stal základnou pro stanovení daně, musíme jej přesně určit a vytvořit podklad pro jeho kvantifikaci. K tomuto je nutnou podmínkou vymezit jednotku, ve které se bude měřit. Takto určení předmět zdanění lze nazvat **základ daně**.

Základ daně

„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.“¹⁰

Základ daně musí být vyjádřen buď ve fyzikálních jednotkách (kus, m², t atd.) nebo v hodnotovém vyjádření (v korunách). Například u daní z nemovitostí se základ daně vyjadřuje v m² a nebo u zemědělské půdy je měrná jednotka základu daně koruna.

Podle měrné jednotky, ve které stanovujeme základ daně, můžeme daně dělit na:

- **daně stanovené bez vztahu k velikosti základu daně** – v podmínkách ČR může mít tuto konstrukci poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů
- **specifické daně** – základ daně je vyjádřen v jednotkách objemu nebo v jednotkách, které měří fyzikální či chemické vlastnosti předmětu daně
- **hodnotové daně** – základ daně je vyjádřen v peněžních jednotkách: daň důchodová, nebo všeobecná daň ze spotřeby.

Daně můžeme také členit podle toho, zda je základem daně stavová nebo toková veličina:

- **stavová veličina** – stanovena k určitému okamžiku,
- **toková veličina** – načítá se za stanovené období, zpravidla zdaňovací období.

Základ daně nemusí být určen pouze pro jednotlivého poplatníka, ale i pro více osob. Lze jej stanovit tak, že se sečtou základy daně všech společně zdaňovaných osob a z tohoto součtu se vypočte jedna daňová povinnost. Jedná se o **společný základ daně** a u právnických osob hovoříme o **konsolidovaném základu daně**.

Základ daně nemůže být záporné číslo, protože výsledkem výpočtu daně by byla „záporná daň“. Pokud však vyjde tato záporná hodnota u základu daně z příjmu, může být použita jako tzv. **daňová ztráta**. Její odpočet je velmi často používán jako daňová podpora podnikatelských aktivit.

Základ daně se dále snižuje o odpočty, zejména u daně z příjmů.

¹⁰ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: I. VOX, a.s., 2010. s. 19

Odpočty od základu daně

Odpočty od základu daně můžeme rozdělit do dvou skupin. **Standardní odpočty** snižují základ daně o pevnou částku, která je předem stanovená. Daňový subjekt však musí splnit podmínky, na které se uplatnění standardního odpočtu váže. Tyto odpočty se používají hlavně u důchodových daní, protože zpravidla zohledňují sociální postavení poplatníka a tím mu mohou i částečně kompenzovat určitý handicap, například invaliditu. Druhá skupina odpočtů od základu daně se logicky nazývá **nestandardní odpočty**. Jsou to položky, které si může poplatník odečíst od základu daně v prokazatelně vynaložené výši. V daňových zákonech můžeme najít například úroky z úvěrů na bytovou potřebu nebo dary na veřejně prospěšné účely. Uplatnění nestandardních odpočtů může být limitováno buď **absolutní částkou** a nebo **relativně**. Například u úroků z úvěru na bytové potřeby nemůže odpočet přesáhnout částku 300 000 Kč za jedno zdaňovací období, jde tedy o absolutní částku, kterou nelze překročit. Relativní limit odpočtu je například dar na veřejně prospěšné účely, který může být odečten z daně z příjmů fyzických osob maximálně do výše 10% základu daně. Nestandardní odpočty mají úlohu motivovat daňový subjekt k jednání, které je prospěšné pro celou společnost. Jak již víme daň (daň z příjmů) má plnit redistribuční funkci a také z tohoto důvodu je používá omezení maximální výše odpočtu.

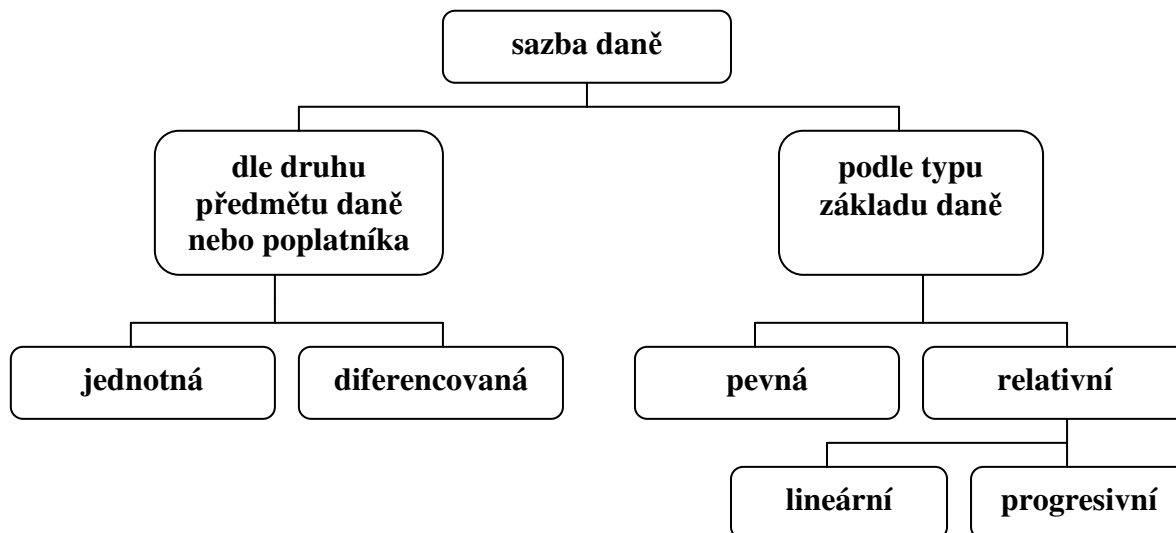
Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně.“¹¹

Používá se několik typů sazeb, které dělíme podle dvou vzájemně nezávislých kritérií, které determinují typ sazby.

¹¹ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: I. VOX, a.s., 2010. s. 21

Schéma č. 2.2 Druhy sazeb daně



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.21

Podle druhu předmětu nebo poplatníka daně dělíme na daně s jednotnou sazbou a daně s diferencovanou sazbou. **Jednotná sazba daně** je stejná pro všechny typy a druhy předmětu daně. Tento druh daňové sazby měla pouze daň z nemovitosti, avšak od roku 2008 je používána i u daně z příjmů fyzických osob nebo daně z elektřiny. U **diferencované sazby daně** rozhoduje druh předmětu, resp. výše této sazby se mění podle toho o jaký předmět daně jde. Například sazba daně z přidané hodnoty na většinu zboží i služeb činí 20% a na potraviny, léky, knihy atd. potom 10%. Sazba daně se může lišit nejen podle druhu předmětu daně, ale také podle daňového subjektu. Jako příklad lze uvést daň z příjmů právnických osob, u kterých se nižší daňová sazba týká např. penzijních fondů nebo investičních společností.

Dále lze sazbu daně dělit podle typu základu daně. Jde o pevnou daňovou sazbu a relativní daňovou sazbu. Toto dělení můžeme jednoduše určit pomocí poučky: v peněžních jednotkách musí být vyjádřen buď základ daně nebo její sazba (protože daň je vždy stanovena v peněžních jednotkách). Pokud je základ daně ve fyzických jednotkách, používá se **pevná daňová sazba** určena v peněžních jednotkách. Například sazba daně na 1 hl piva, na jeden kus cigarety, na 1 m² zastavěné plochy apod. Je-li základ daně v peněžních jednotkách, pak je většinou jeho sazba vyjádřena v procentech a nazývá se **relativní**. Tato daň může být lineární k základu daně a nebo může mít formu progresivní sazby daně.

Lineární daňová sazba bývá stanovena jako pevně dané procento ze základu daně. Sazba roste s růstem základu ve stejném poměru. Jedna z výhod této sazby je jednoduchost výpočtu, což nelze říct u **progresivní daňové sazby** jejíž konstrukce je mnohem obtížnější. Základ daně rozdělíme do několik oblastí podle jeho velikosti a pro každou oblast se stanoví jiná sazba. Platí čím vyšší oblast (pásmo), tím vyšší sazba daně. U této sazby s růstem základu roste daň relativně rychleji než základ daně. Progresivní sazbu daně lze dále dělit na:

- stupňovitou progresi a
- tzv. klouzavou progresi.

U stupňovité progresi se může stát, že se zvýšením základu daně by úplně poklesl disponibilní příjem, pokud se pro celý základ daně použije úroveň daňové sazby příslušející daňovému pásmu, do kterého patří poslední jednotka základu daně. V praxi se tento druh progresivní sazby daně nepoužívá. U klouzavé progresi se základ daně určité velikosti zdaňuje postupně jednotlivými úrovněmi daňové sazby, kterými prochází základ daně.

Slevy na dani

Slevy na dani jsou další významnou součástí konstrukce daně. Pomocí daňové sazby ze základu daně vypočítáme daň a od této daně dále odečítají slevy na dani. Podobají se odpočtům s rozdílem, že odpočty snižují základ daně. Také slevy lze členit podle různých hledisek. Mohou být:

- **absolutní** – sleva je určena pevnou částkou
- **relativní** – snižuje daň o stanovený díl, většinou vyjádřený v procentech.
- **standardní slevy** – pevné, zákonem stanovené částky, stejně jako u odpočtů je můžeme použít při splnění určitých, zákonem daných podmínek
- **nestandardní slevy** – prokazatelně vynaložené výdaje, kterými snižujeme základní částku daně, můžeme ji snížit buď v plné výši a nebo do výše stanovených hranic. U nás tento typ slevy dosud nebyl použit.

Je potřeba dělat rozdíl mezi slevou na dani a odpočtem od základu daně, protože odpočet snižuje základ daně a po výpočtu daně lze poté od základní částky daně odečíst slevy na dani.

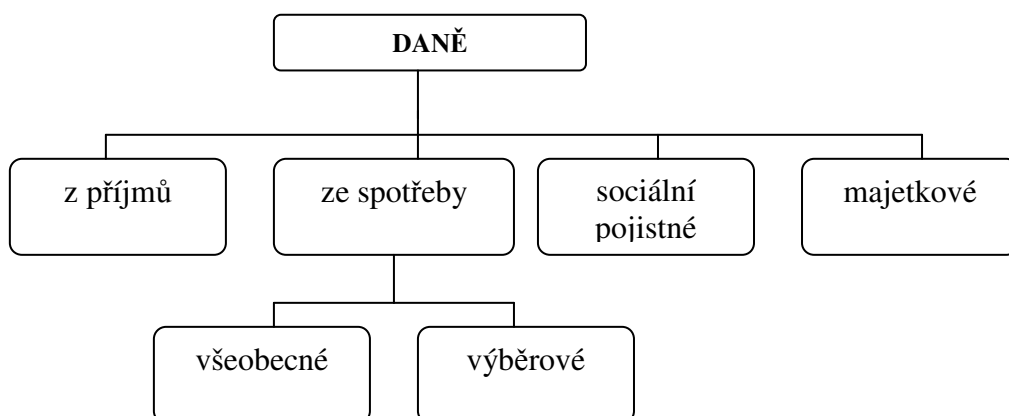
Dosud jsme se zabývali daní, jejími vlastnostmi a konstrukcí. V dalším bodu už se dostáváme popisu daňového systému ČR a jeho charakteristikám konkrétních daní.¹²

¹² VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

2.3 Popis daňového systému ČR

Tato část kapitoly již bude věnována daňovému systému ČR. Začne tříděním daní podle předmětu zdanění, které je zobrazeno v následujícím schématu. Toto třídění daní odpovídá pravidlům třídění podle OECD, ale typy daní lze seřazovat do skupin podle různých kritérií.

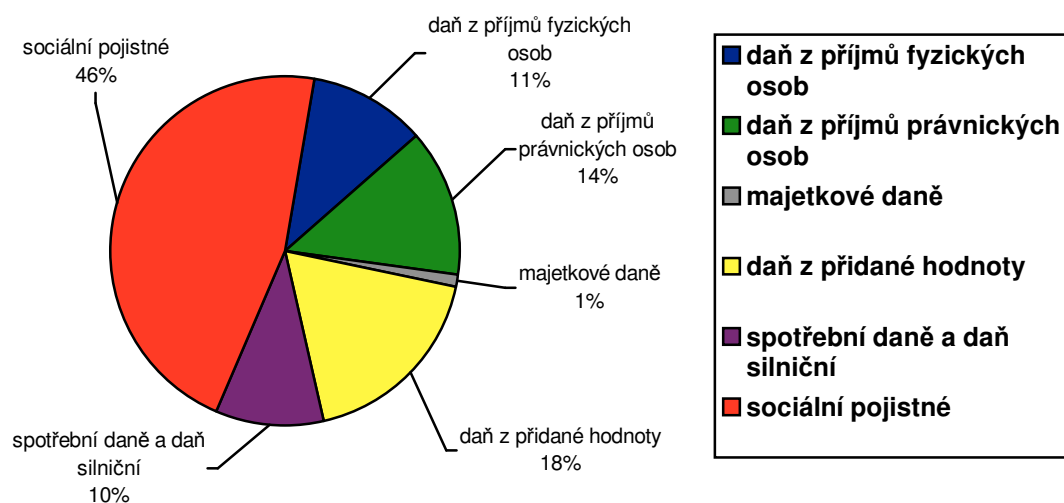
Schéma č. 2.3 Daně daňového systému České republiky



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.47

Důležitost jednotlivého typu daně se často měří pomocí výnosu jednoho typu daní na celkovém daňovém výnosu. Jakému typu daně dává daný stát přednost a naopak jaký potlačuje se můžeme dozvědět z **daňového mixu**, který lze označit za další charakteristiku daňového systému.

Graf 2.1 Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2008



Zdroj: OECD Revenue Statistics, 2009

V posledních letech podíl daně z příjmů v daňovém mixu České republiky postupně klesá, a to na úkor zvedání podílu daní ze spotřeby. Například snížená sazba daně z přidané hodnoty se mezi lety 2007 a 2010 zvýšila na dvojnásobek

Ve výše uvedeném grafu lze získat přehled o podílu daní z příjmů, daní ze spotřeby, majetkových daní a pojistném sociálního zabezpečení na celkových příjmech státu.

2.3.1 Daně z příjmů (důchodové daně)

„V České republice jsou daně z příjmů jednotlivců (daně z příjmů fyzických osob) i ze zisků firem (daně z příjmů právnických osob) zakotveny v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. První část zákona je věnována dani z příjmů fyzických osob, druhá se zabývá daní z příjmů právnických osob. Následující část zákona obsahují společná ustanovení, zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů a přechodná a závěrečná ustanovení.“¹³

Daně z příjmů jsou v České republice třetím nejdůležitějším rozpočtovým příjmem, ale podíl těchto daní na daňových mixech ve většině zemích se spíše snižuje, což platí i u nás, kde tento typ daní nebyl dominantní ani dříve.

Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daní, jíž podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Je žádoucí, aby byla prostředkem redistribuce důchodů od bohatších k sociálně potřebným. Má také za úkol ovlivňovat chování poplatníka žádoucím směrem. Základ daně z příjmů fyzických osob se dělí na pět dílčích základů daně. Tyto dílčí základy

¹³ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, s. 148

odpovídají základním druhům zdanitelných příjmů. Nejdůležitější z nich jsou příjmy ze závislé činnosti (např. mzdy). Základ daně poté zle snížit o odpočty. Sazba daně z příjmů fyzických osob je od roku 2008 lineární, jejíž progresivitu zajišťují standardní slevy na dani, které hrají důležitou roli v konstrukci daně. Určitá část příjmů nevstupující do základu daně tvoří samostatné základy daně, které podléhají dani srážkou u zdroje. V České republice je výnos této daně při porovnání s ostatními státy Evropské unie stále velmi nízký, ale osvobození od daně naopak široké.¹⁴

Poplatníkem **daně z příjmů právnických osob** jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, je tedy určena pro všechny právnické osoby. Předmětem daně jsou všechny výnosy z činností a z nakládání s majetkem. U poplatníků, kteří nejsou zřízení za účelem podnikání jsou to zvláště výnosy z činností uskutečňovaných za účelem dosažení zisku. Základ daně je rozdíl výnosů a nákladů, tedy výsledek hospodaření před zdaněním. Od základu daně lze odečíst daňovou ztrátu a další odpočitatelné položky. Sazba daně z příjmů právnických osob je lineární, ale liší se od sazby daně z příjmů fyzických osob. U této daně se používají slevy na dani v mnohem menším rozsahu.

2.3.2 Majetkové daně

Majetkové daně jsou jen doplňkovým daňovým příjmem. Rozeznáváme majetkové daně:

- placené pravidelně (daň z nemovitostí)
- z kapitálových transakcí (daň z převodu nemovitostí)
- z kapitálových transferů (daň dědická a darovací)

Mezi majetkové daně se zařazuje i daň silniční.¹⁵

Daň z nemovitostí je legislativně vymezena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Tvoří ji daň ze staveb a daň z pozemků. Nemovitosti se dají špatně ukrýt a možná proto jsou již dlouho oblíbeným předmětem majetkových daní. Daně z nemovitostí se nevybírají podle bydliště nebo sídla poplatníka nýbrž dle polohy nemovitosti, protože výnos této daně je příjmem obcí. Daň z pozemků je vybírána ze zemědělské půdy, ze stavebních a ostatních pozemků. Základem daně může být výměra pozemků v m² nebo cena pozemku a sazba daně je určena buď procentem či v korunách na m². Základem daně ze staveb je výměra půdorysu staveb v m². Sazba daně

¹⁴ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

¹⁵ ŠIROKÝ, J. A kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008

je diferencovaná a pevná. Zvyšuje se s dalším nadzemním podlažím stavby. Od roku 2010 se zvyšuje výnos daně z nemovitostí, protože se zvětšuje většina sazeb na dvojnásobek. Obě daně z nemovitostí mají rozdílný předmět i postup. Jejich výnos však od sebe nelze odlišit, protože jsou pevně spojeny společným výběrem.¹⁶

Daň dědická a darovací se zdaňují jednorázově a vyměřují se při bezúplatném převodu majetku. Jsou ukotveny v zákonu č. 357/1992 Sb., o dani darovací, dědické a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. U daně dědické je poplatníkem každý jednotlivý dědic, který nabytí majetek na základě dědictví ze závěti nebo ze zákona. Poplatníkem darovací daně je obvykle nabyvatel majetku, na něhož bylo převedeno vlastnictví majetku na základě právního úkonu a to jinak než úmrtím zůstavitele. Základem obou daní je hodnota převáděného majetku a sazba daní je progresivní. Od roku 2008 jsou od obou dani osvobozeni blízcí příbuzní.

Daň z převodu nemovitostí je také daní jednorázovou. Vybírá se zejména při úplatném převodu nemovitostí. Je tedy vybírána téměř ze všech převodů s výjimkou převodu dědictvím a darováním. Základem daně bývá kupní cena nebo ocenění podle zákona o oceňování. Sazba je jednotná a lineární.¹⁷

Velmi specifické postavení má **daň silniční**. Zařazení této daně mezi majetkové daně je problematické z hlediska její konstrukce. Daň se nevybírá z ceny zboží, ale je uložena provozovatelům motorových vozidel, kteří ji hrají ve stálých intervalech. Užíváním motorových vozidel se poškozují silnice a dálnice a proto prostřednictvím této daně poplatníci přispívají na výstavbu a údržbu silnic a dálnic. Z jiného úhlu pohledu jde o daň, která je uložena na statek. Ten při svém provozu zatěžuje životní prostředí. Daň silniční je ošetřena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se o daň z držby movitého majetku užívaného k podnikatelské činnosti. Předmětem daně jsou vozidla registrovaná a provozovaná v České republice. Vozidla se pro případ daně rozlišují podle objemu válců v motoru v cm³ či podle hmotnosti v tunách a počtu náprav. Poplatníkem silniční daně je provozovatel vozidla zapsaný v technickém průkazu, popřípadě zaměstnavatel.

2.3.3 Daně ze spotřeby

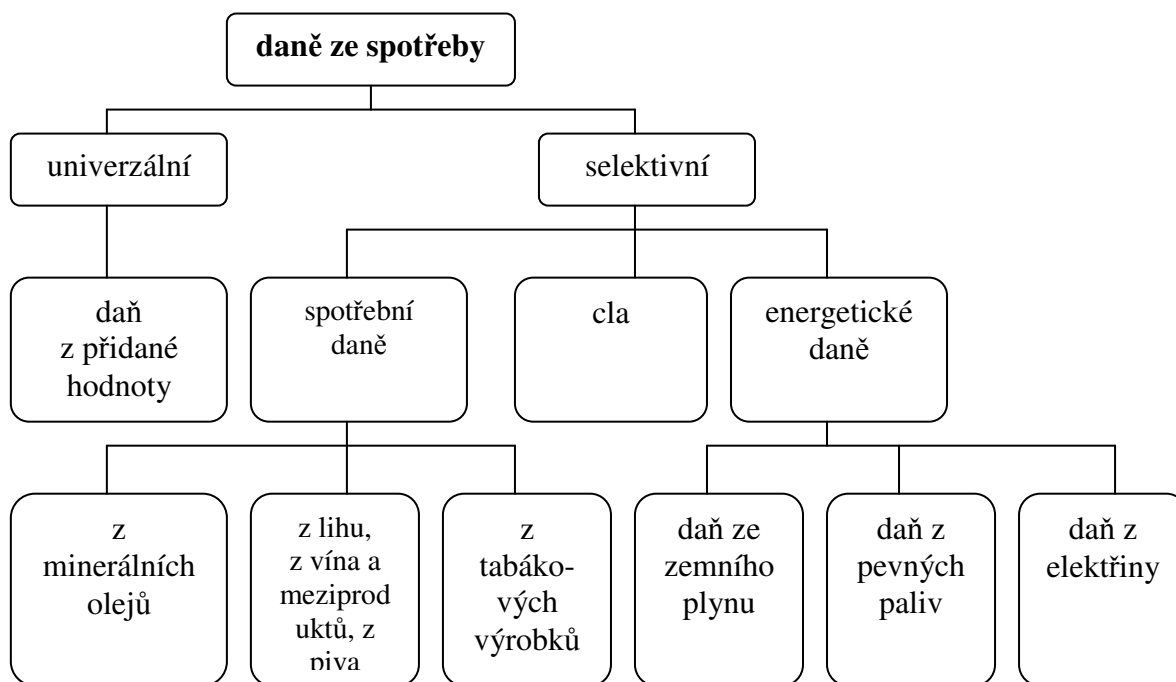
Objektem daní ze spotřeby je spotřeba. Daně ze spotřeby rozlišujeme všeobecné a selektivní. Na níže uvedeném schématu jsou znázorněny všechny součastné daně ze

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010

¹⁷ ŠIROKÝ, J. A kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008

spotřeby, které jsou uplatňovány v České republice. Co se týče harmonizace daňových systémů v Evropské unii, jsou daně ze spotřeby nejdále díky tomu, že jsou součástí ceny zboží (služeb) a jejich výběr těsně souvisí s přechodem zboží přes hranice. V posledních letech se podíl daní ze spotřeby na celkových výnosech zvyšuje a jejich obliba roste.¹⁸

Schéma č. 2.4 Daň ze spotřeby v České republice



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.52

Legislativní úprava **daně z přidané hodnoty** (DPH) v České republice odpovídá směrnici Rady 2006/112/EC. Je to daň všeobecná. Podléhá jí dodání zboží, převod nemovitostí, poskytování i přijetí služeb, pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz zboží z třetích zem. Osobou povinnou k dani je fyzická osoba nebo právnická osoba uskutečňující ekonomickou činnost. DPH může mít velice rozsáhlý předmět daně a nemusí se omezovat pouze na zboží, to je velká výhoda této daně. Sazba daně z přidané hodnoty je lineární a diferencovaná se dvěma úrovněmi.

Spotřební daně (akcízy) jsou výběrovými (selektivními) daněmi ze spotřeby. V České republice jsou uvaleny na okruh komodit, který je vymezený směrnicemi Evropské unie. Komodit zboží je pět a jedná se o daň z minerálních olejů, daň z lihu, daň z vína, daň z piva a o daň z tabákových výrobků. Plátcem spotřebních daní jsou provozovatelé daňových skladů, oprávnění příjemci či zástupci nebo výrobci uvedených komodit. Předmětem akcízy

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010

je jejich výroba a dovoz. Základem daní je počet jednotek vyprodukovaného nebo importovaného zboží a sazby jsou pevné a diferencované.¹⁹

Pro daně, které se označují jako environmentální nebo ekologické se pomalu vžívá název „**daně z energie**“. V našem daňovém systému jsou od roku 2008. Jedná se o tyto tři daně: daň z pevných paliv, daň z elektřiny a daň ze zemního plynu. Jejich význam v České republice se v následujících letech bude zvyšovat a to hlavně z důvodu legislativy Evropské unie. Jsou to nové daně s výrazně ekologickým aspektem. „Daněmi z energie“ se zatěžují dodávky energií konečnému spotřebiteli.

Clo je v jádru specifickou daní ze spotřeby. Clo je povinná platba spojená s přechodem zboží přes hranice třetích zemí. V Evropské unii význam cel postupně klesá s souvislostí s odstraňováním překážek pro volný pohyb zboží. Nyní se užívají dovozní cla, která nemají úkol pouze jako přínos do státní poklady, ale také sledují i podporu domácí produkce.²⁰

2.3.4 Sociální pojistné

Pojistné na sociální pojištění má specifické postavení mezi daněmi, ale splňuje všechny atributy daně. Plyne do veřejných rozpočtů nebo státních fondů. V Českém daňovém systému jde o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Pojistné sociálního pojištění má velký význam i ve většině evropských daňových systémech. Charakter veřejného příjmu má také veřejné zdravotní pojištění, to však plyne zdravotním pojišťovnám.

„Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti představuje jednu platbu, ve které je obsaženo pojistné na nemocenské pojištění, pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.“²¹ Pojistné za zaměstnance odvádí jejich zaměstnavatelé. Z hrubého platu zaměstnance zaměstnavatel sráží přibližně jednu čtvrtinu pojistného a zbytek hradí zaměstnavatel za své zaměstnance. Tato část pojistného je v účetnictví pro zaměstnavatele daňovým nákladem. Zaměstnavatel potom obě části odvede státu. Osoby samostatně výdělečně činné si samy platí povinné pojistné na důchodové pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, ale nemocenské pojištění je pro ně dobrovolné. Vyměřovací základ u těchto je prakticky shodný s vyměřovacím základem pojistného na veřejné zdravotní pojištění, které popisují níže.

¹⁹ ŠIROKÝ, J. A kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008

²⁰ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

²¹ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. s. 54

Z pohledu zaměstnavatele lze pojistné sociálního pojištění vnímat jako nepřímou daň, protože je to platba hrazena z užívání pracovní síly. Z jiného úhlu pohledu a to z hlediska zaměstnanců i osob samostatně výdělečně činných jde o daň přímou. Daň která se z mnoha stránek podobá daní z příjmů. Cílem daňových reforem v posledních letech je tedy spojení pojistného na sociální pojištění a daně z příjmů. O tuto integraci výhledově usiluje i Česká republika v rámci reformy přímých daní

Pojistné na veřejné zdravotní pojištění odvádějí za zaměstnance také jejich zaměstnavatelé. Z hrubého příjmu je zaměstnanci sražena zhruba jedna třetina a zbývající část platí zaměstnavatel. Tato část je pro zaměstnavatele uznaným daňovým nákladem. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění hradí i osoby samostatně výdělečně činné a celá řada dalších osob, tzv. osoby bez zdanitelných příjmů. Vyměřovacím základem je v podstatě hrubá mzda, která je dále očištěná o některé příjmy. Sazba pojistného lze charakterizovat jako lineární a jednotnou.²²

²² VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

3 Analýza daně z přidané hodnoty

Současné daňové systémy se většinou neobejdou bez všeobecné daně ze spotřeby. Jednoduše řečeno, předmětem této daně jsou všechny vytvořené statky nebo vyrobené a realizované zboží. Významní daňoví teoretikové²³ se domnívají, že všeobecná daň ze spotřeby by měla v daňových systémech převládat a její význam by se měl zvyšovat. V Evropě je nejčastěji používaná daň z přidané hodnoty. Tato daň je nejen povinná, ale také, jak z pohledu předmětu, tak i sazeb, harmonizovaná daň v Evropské unii.

V České republice byla daň z přidané hodnoty uvedena od 1. ledna 1993. Legislativní úprava DPH u nás odpovídá Směrnici Rady 2006/112/EC. Do roku 2004 byla upravena zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, avšak po vstupu České republiky do Evropské unie v roce 2004 ji upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Tato daň zatěžuje výdaje spotřebitelů a řadí se mezi daně nepřímé stejně jako spotřební daně. Každá osoba, která nakupuje v tuzemsku, je povinna platit daň (daň platí v ceně nakoupeného zboží a služeb).²⁴

Správu DPH zajišťují oprávněné finanční úřady a při dovozu zboží celní úřady. Za kontrolu placení daně (daňová přiznání, správný odvod) i registraci a rušení registrace plátců daně jsou zodpovědné místní finanční úřady. Důležitá funkce těchto úřadů je kontrola výpočtu a odvodu daně přímo v podnicích, hlavně proto, že výpočet a odvod daně provádí plátce daně sám (prodejce zboží a služeb). Řízení finančních úřadů a metodiku uplatňování DPH plní odbor nepřímých daní ministerstva financí.

Již bylo zmíněno, že v konečném důsledku daň z přidané hodnoty zatěžuje výdaje konečných spotřebitelů. Bylo by ovšem příliš náročné, jak technicky tak administrativně, kdyby daň odváděli sami spotřebitelé. Proto je dosaženo odvodu daně do státního rozpočtu prostřednictvím tzv. plátců daně. Daní jsou zatížena jimi uskutečněná zdanitelná plnění v tuzemsku, jež jsou nazývána daň na výstupu. Avšak při nákupu zboží a služeb si plátců daně mohou daň obsaženou v přijatých zdanitelných plněních odečíst. Tato se nazývá daň na vstupu.²⁵

²³ Významní daňoví teoretikové jako například A. Tait nebo Maurice Laudré z Francie

²⁴ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

²⁵ DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBÍK, J. a spol. Daně I. 2., upravené vydání. Balance, spol. s.r.o., 2000

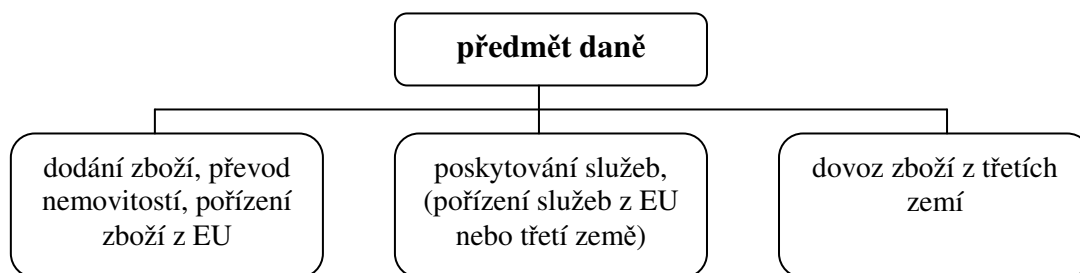
3.1 Předmět daně

Předmětem daně jsou plnění uskutečňována za úplatu (prodej) i bez úplaty (dar), včetně nepeněžitého plnění (naturální směna, tzv. barterovy obchody).

Zdanitelné plnění musí splňovat tyto podmínky:

- musí být poskytnuty v tuzemsku
- musí být plněny při podnikání
- mají charakter: dodání zboží, převodu nemovitostí a poskytnutí služby.

Schéma č. 3.1 - předmět daně z přidané hodnoty



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.223

Podle zákona je dodáním zboží nejen prodej zboží, ale i jeho darování či výměna. Musí být však dodržen předpoklad změny vlastnického práva nebo práva hospodaření. Zbožím jsou movité věci, elektrická energie, tepelná energie, voda a plyn. Do zboží se zpravidla nezahrnují peníze a cenné papíry. Podobně jako dodání zboží se z hlediska uplatnění daně z přidané hodnoty hodnotí také převod nemovitostí, kde zdanitelným plněním je převod nemovitosti, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo příslušnosti k hospodaření.

Za poskytnutí služby se považují všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitostí. Jde zejména o klasické služby, například doprava, stravovací služby, opravy atd.

Vše, co by mohlo být předmětem daně, se obecně nazývá **plnění**. Předmět daně zahrnuje plnění **zdanitelná** a **osvobozená**. „Zdanitelné plnění je takové u kterého plátcí daně vzniká povinnost přiznat a odvést daň na výstupu.“²⁶ Zdanitelné plnění musí být vykonáno v tuzemsku. Místo zdanitelného plnění je rozhodující pro posouzení zda se jedná o tuzemsko nebo nikoliv. U dodání zboží je to místo kde je zboží vyrobeno, instalováno, popř. kde se začíná realizovat jeho přeprava. U služeb je místo zdanitelného plnění tam kde má osoba poskytující službu své sídlo. Osvobozená plnění se dají rozdělit na dvě části. Osvobození

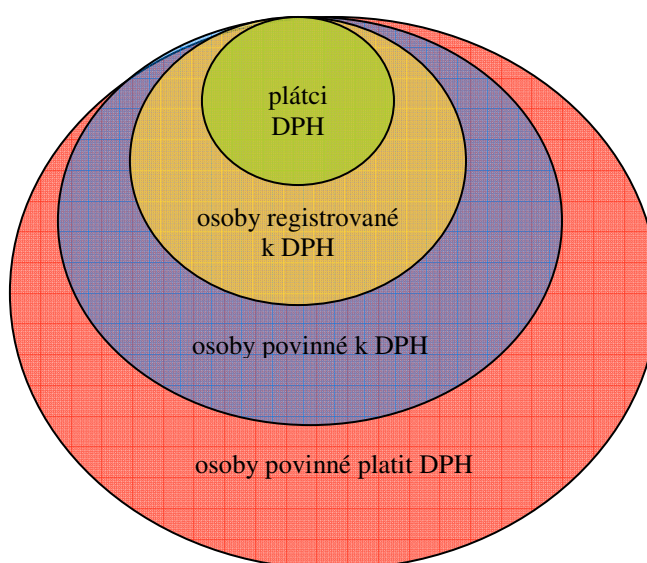
²⁶ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008. 9. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2008. s. 225

plnění s nárokem na odpočet daně na vstupu (vývoz zboží a služeb, mezinárodní přeprava) a osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně na vstupu (např. finanční činnosti, pojišťovnictví, zdravotnictví).²⁷

3.2 Osoby povinné k dani a plátcí daně

Osobami povinnými platit daň z přidané hodnoty jsme všichni při nákupu zboží a platbách za služby. Existence daně z přidané hodnoty zavazuje osoby v různé míře. Okruh osob a jejich vzájemný vztah je nastíněn v následujícím schématu.

Schéma č. 3.2 Osoby, kterých se týká daň z přidané hodnoty



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.226

Každá osoba, která samostatně vykonává ekonomickou činnost, je osobou povinnou k dani. „Za ekonomickou činnost se považuje činnost výrobců, obchodníků, poskytování služeb, zemědělská výroba, soustavně vykonávané nezávislé činnosti a příjmy ze soustavného využití hmotného a nehmotného majetku (z pronájmu, poskytnutí licence atd.).“²⁸ Ne všechny osoby povinné k dani jsou však nuceny daň odvádět. Povinnost platit daň mají jen plátcí daně. Jsou to osoby, jež jsou registrovány k dani z přidané hodnoty v České republice. Osoby povinné k dani se musí registrovat přesáhne-li jejich obrat 1 000 000 za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Osoby které tohoto limitu nedosáhnou jsou od uplatnění daně osvobozeny.

²⁷ DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBÍK, J. a spol. Daň I. 2., upravené vydání. Balance, spol. s.r.o., 2000

²⁸ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2008. 9. aktualizované vyd. Praha: I. VOX, a.s., 2008. s. 224

Registrovat se k dani z přidané hodnoty v České republice jsou povinny i osoby s místem podnikání v jiném členském státu Evropské unie nebo ve třetí zemi. Stejně tak se může stát i tuzemskému plátcí, že se musí registrovat i v jiném členském státu. Osoby povinny k dani, které jsou plátcí v jiném členském státu jsou označovány jako osoby registrované k dani.²⁹

3.3 Výpočet daně

K výpočtu daně ze zdanitelného plnění je třeba znát základ daně a sazbu, kterým budou věnovány následující body kapitoly.

Základ daně

„Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo případně od třetí osoby.“³⁰

Do základu daně se zahrnuje také:

- dotace k ceně,
- daň z energie a spotřební daň,
- výdaje poskytované spolu se zbožím nebo službou – např. pojištění zásilky, balné atd.,
- materiál poskytnutý v ceně služby

Základ daně lze snížit o slevu na dani, která byla udělena při dodání služby nebo zboží.

Základem daně je zpravidla cena nebo úhrada. Pokud však jde o bezúplatný převod či nepeněžitě plnění nebo se jedná o použití pro účely nesouvisející s ekonomickou činností plátce, je základem daně obvykle cena stanové podle zákona o oceňování. Výpočet daně je závislý na tom, zda je základem daně úhrada obsahující daň či cena bez daně. Nejrozšířenějším způsobem výpočtu daně je **výpočet z ceny bez daně**, který se používá v případech, kdy je známá cena bez daně. To je charakteristické zejména pro výrobní činnost, služby a velkoobchod. Tento výpočet se provede jednoduchým vynásobením základu daně příslušnou procentní sazbou daně. V případech, kdy je prodej vykonán neplátcům a daň se vypočítává z tržeb, které již daň zahrnují, se používá **výpočet daně z ceny včetně daně**. Stejně tak se používá i pro účely odpočtu, kdy má kupující k dispozici zjednodušený daňový

²⁹ BENDA, V. Daň z přidané hodnoty 2009. Aspi, 2009

³⁰ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. § 36 odst. 1

doklad a také v případech stanovených zákonem. Výpočet daně se realizuje pomocí koeficientu a ceny včetně daně. Koeficient je podíl příslušné procentní sazby a součtem čísla 100 a dané sazby daně. Cena včetně daně a koeficient se vynásobí.³¹

Sazba daně

Sazbu daně z přidané hodnoty lze zařadit mezi lineární a diferencované daňové sazby. Má dvě úrovně. Úroveň základní, jejíž procentní sazba daně činí 20% a úroveň sníženou, která představuje 10%. Stanovení sazby v konkrétních případech bývá obtížné, proto plátcí daně mohou využít možnosti požádat správce daně o závazné posouzení přiřazení zdanitelného plnění do správné sazby.

Případy, ve kterých se používá základní sazba, nejsou výslovně uvedeny v přílohách zákona o dani z přidané hodnoty. Naopak použití snížené sazby je v Evropské unii regulováno. Ve směrnici Evropské unie je určeno zboží a služby, které mohou státy zařadit do snížené daňové sazby. Zjednodušený nástin zdanitelného plnění podléhající snížené sazbě je interpretován v následujícím schématu.

Schéma č. 3.3 – zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě

zboží	většina potravin, léky a zdravotnické prostředky a některé kompenzační pomůcky, teplo a chlad, knihy, noviny a časopisy, dětské pleny a autosedačky atd.
převod nemovitostí, dodání stavby	převod nebo dodání stavby pro sociální bydlení
služby	ubytovací služby, zdravotní a sociální péče, úklidové práce v domácnostech, pohřební služby, pozemní, vodní a letecká hromadná pravidelná přeprava cestujících, úprava a rozvod vody stavební a montážní služby spojené se změnou dokončené stavby pro bydlení a opravy těchto staveb, kulturní, umělecké a sportovní činnosti atd.

Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.229

V České republice je zboží a služby, pro které se používá snížená daňová sazba vyjmenováno v příloze číslo 1. zákona o dani z přidané hodnoty.³²

³¹ DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBÍK, J. a spol. Daně I. 2., upravené vydání. Balance, spol. s.r.o., 2000

³² VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010

Osvobozená plnění

Osvobození znamená, že plátce není povinen uplatnit daň na výstupu, tj. při uskutečnění plnění, potom jde o osvobozené plnění. Osvobozená plnění se rozdělují do dvou skupin. Jde o osvobození od daně bez nároku na odpočet a osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. První z nich zákon vysvětluje následovně: „Osvobození od daně bez nároku na odpočet vlastně znamená neuplatnění daně na výstupu a ztrátu nároků na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění vztahujících se k těmto osvobozeným plněním.“³³

Mezi osvobozené plnění bez nároku na odpočet patří:

- poštovní služby,
- převážná část finančních činností (například poskytování úvěrů a peněžních půjček, převod cenných papírů atd.),
- pojišťovací činnosti,
- služby při výchově a vzdělání,
- vymezené zdravotnické služby,
- sociální pomoc,
- převod pozemků a staveb, bytů a nebytových prostor,
- nájem pozemků a staveb.

Další skupina osvobozených plnění se nazývá osvobození od daně s nárokem na odpočet. Její definice podle zákona zní: „Osvobození od daně s nárokem na odpočet znamená, že se neuplatňuje daň na výstupu, ale je možno uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu v plné výši ve vztahu k těmto plátcům.“³⁴ Touto skupinou se bude bakalářská práce zabývat v pozdějších částech této práce.

3.4 Povinnost přiznat a odvést daň

Pro správné užití daně z přidané hodnoty je nejdůležitější určení místa, kde se zdanitelné plnění považuje za splněné. Pokud je místo plnění určeno, je dále potřeba stanovit osobu, prostřednictvím které bude daň vybrána. To znamená osobu, které vznikne povinnost přiznat a odvést daň. Povinnost přiznat a odvést daň je velmi složité téma, které má mnoho různých možností řešení. Proto je nutné rozhodnout podle jakého kritéria se bude dále postupovat – v této práci bude základním hlediskem třídění typ předmětu daně z přidané hodnoty. Tato bakalářská práce se bude postupně zabývat dodáním zboží a poskytováním služeb.

³³ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. § 51

³⁴ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. § 63

Na začátek bude praktické si plnění rozdělit z teritoriálního hlediska na:

- tuzemská plnění – místem ekonomické činnosti (případně bydliště) poskytovatele i příjemce je Česká republika,
- intrakomunitární plnění – místem výkonu ekonomické činnosti poskytovatele je jiný členský stát EU než příjemce,
- plnění vůči třetím zemím – poskytovatel nebo příjemce mají místo výkonu ekonomické činnosti (bydliště) mimo EU.

Určit místo plnění je složitější u intrakomunitárních plnění a vůči třetím zemím. U intrakomunitárních plnění se používají dva principy uplatnění daně:

- Princip země původu – daň z přidané hodnoty má být vybrána ve státě, ze kterého je zboží dodáváno nebo služba poskytována. U tohoto principu jsou zvýhodněny státy, které více dodávají do členských zemí EU. Z hlediska uplatnění je nejjednodušší, avšak jeho širšímu uplatnění brání rozdílné daňové sazby ve státech EU.
- Princip země spotřeby - daň má být vybrána až ve státě, do kterého bude zboží dodáno a nebo služba poskytnuta. V zemi původu se potom jedná o osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Tento princip je v různých modifikacích a formách dominantní u plnění mezi osobami registrovanými k dani.

Oba tyto principy mají společné to, že daň bude vybrána pouze jednou. I přes namáhavé hledání konsensu o přerozdělovacím mechanismu vybrané daně v rámci intrakomunitárních plnění je cílem Evropského společenství široké uplatnění principu země původu.

Podle rozdělení která jsou uvedena výše bylo určeno místo (stát) plnění, ve kterém se daň odvede. Nyní je potřeba se zaměřit na to, komu tato povinnost vznikne. Při uplatnění principu země původu daň odvádí osoba registrovaná k dani (dodavatel zboží nebo poskytovatel služby) s tím, že jí vznikne povinnost přiznat a odvést daň. U uplatnění principu země spotřeby jsou použita složitější pravidla. Situace je jednoduchá pokud je příjemce zboží či služby plátcem daně, protože vznikne povinnost přiznat a odvést daň jemu. Pokud však příjemce není plátcem daně, ale je osobou povinnou k dani osvobozenou od uplatnění daně, potom mu může vzniknout povinnost registrovat se jako plátcem daně a odvést tuto daň. Ve zbylých případech vznikne a nebo může vzniknout povinnost přiznat a odvést daň dodavateli či poskytovateli (osobě s místem výkonu ekonomické činnosti ve státě původu).³⁵

³⁵ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

3.5 Dodání a pořízení zboží

Aby bylo možné rozhodnout o tom, jakým způsobem se vybere daň, je nutné určit místo plnění. To lze vymezit podle určitých pravidel, která nejsou jednoduchá. V dalším textu budou nastíněna jen ta nejdůležitější pravidla.

Základní pravidla

Základní pravidla pro místo plnění u dodání zboží je určeno jako místo kde přeprava začíná, místo kde je zboží instalováno nebo smontováno a místo kde se nachází zboží v době dodání. Pokud se jedná o převod nemovitosti, je místo stanoveno tam kde se nemovitost nachází.

Intrakomunitární plnění

Pokud je určeno místo plnění u intrakomunitárních plnění, nemusí to znamenat, že se v tomto státu daň vybere. Může se rovněž jednat o osvobozené plnění s nárokem na odpočet, kdy se daň potom vybere v jiném státě. V případě pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie, vznikne povinnost přiznat a odvést daň odběrateli.

U intrakomunitárních plnění jsou používány dva principy, princip země určení a princip země původu, které jsou vysvětleny v textu výše. V obchodním styku se při dodání zboží doposud upřednostňuje princip země určení, který je aplikován při splnění čtyř podmínek a tyto jsou: příjemcem zboží je osoba registrovaná k dani, zboží se dodává v rámci ekonomické činnosti, dodání zboží je v zemi příjemce zdanitelným plněním a přeprava zboží byla dokončena.

Vybrané komodity zboží

Existují výjimky ze základního pravidla, kterými jsou:

- dodání zboží s montáží nebo instalací,
- dodání zboží podléhajícího spotřební dani,
- dodání nového dopravního prostředku.

U dodání zboží s montáží nebo instalací je místem plnění místo této montáže či instalace. To bývá zpravidla stát příjemce zboží. K výběru daně je zavázán odběratel, v zemi kde dochází k montáži nebo instalaci, jedině pokud je osobou registrovanou k dani v tomto státě. Pokud odběratel není plátcem daně v zemi, kde dochází k montáži nebo instalaci, je povinen přiznat daň dodavatel, který se v tomto státě stane plátcem, a to dle podmínek, které platí pro výběr daně v zemi příjemce.

U dodání zboží, které je předmětem spotřební daně, pokud je splněna podmínka zboží dodávaného v režimu stanoveném pro spotřební daň, je tato daň vyrovnaná v zemi pořizovatele. Osoba povinná k dani pořizující zboží (v rámci ekonomické činnosti) z jiného členského státu Evropské unie se musí registrovat nejpozději k datu pořízení tohoto zboží a už z prvního nákupu odvést daň.

Mnoho států Evropské unie zatěžuje pořízení nového motorového vozidla zvláštní daní, která je podobná dani silniční v České republice. Díky tomuto problému je dodání nových dopravních prostředků v rámci plnění na výstupu samostatně evidováno. Pro dodavatele jde vždy o osvobozené plnění s nárokem na odpočet, bez ohledu, zda je pořizovatel je nebo není osobou povinnou k dani ve stém státě. Daň musí být vždy vybrána ve státě, kde je vozidlo registrováno v evidenci, tedy kde bude provozováno.³⁶

Dovoz zboží

Zboží z dovozu ze třetích zemí musí být zatíženo daní z přidané hodnoty stejně jako dodání zboží v tuzemsku nebo z jiného členského státu Evropské unie. Dovozem zboží lze chápat vstup zboží ze třetí země na území Evropského společenství. Při dovozu zboží ze řetích zemí daňová povinnost začíná propuštěním zboží do celního režimu.

Daň je vybírána pomocí celních orgánů. Je vybrána ve státě Evropské unie, do kterého je zboží propuštěno a to bez ohledu na členský stát, do kterého toto zboží putuje.

Lze použít dva mechanismy pro zlehčení řízení a pro dodržení pravidla výběru daně při dodání zboží v zemi, kde je registrována k dani osoba, pro kterou je dováženo zboží. Jedním z nich je, že dovozce zaplatí daň, kterou celní orgán vybere, ale neudá ji ve svém daňovém přiznání. Dalším mechanismem je, že celním deklarantem je plátce daně, proto celní úřad daně z přidané hodnoty nevybere. Tento plátce si daň zahrne do své daně na výstupu.

Osvobození od daně u zboží z dovozu je spojeno s osvobozením od cla. Osvobození bez nároku na odpočet se používá zejména v těchto případech:

- pokud je tento dovoz osvobozen od cla s výjimkami,
- dováží-li fyzické osoby drobné zásilky zboží,
- pokud dodání tohoto zboží v tuzemsku bylo osvobozeným plněním bez nároku na odpočet.

³⁶ BENDA, V. Daň z přidané hodnoty 2009. Aspi, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0

Výpočet základu daně při dovozu zboží je možno vypočítat jako: celní hodnota zboží + clo + vedlejší výdaje související spojené s dopravou (od hranice státu do místa prvního stanovení) + spotřební daň (u zboží podléhajícího spotřební dani).

Vývoz zboží

Také vývoz zboží do třetích zemí je úzce spojen s celními režimy. Vývoz zboží je od daně osvobozen. Platí zde zásada zdaňování v té zemi, ve které dochází i k opravdové spotřebě. Při nákupu zboží stanoveného pro vývoz existuje možnost odečíst si daň na vstupu. Nárok na osvobození plátců nastává až v okamžiku vyvezení zboží z prostoru Evropského společenství.³⁷

3.6 Poskytování a přijímání služeb

Pravidla pro určení místa plnění při plnění služby a pro stanovení osoby jež vznikne povinnost přiznat a odvést daň jsou ještě složitější než u zboží. Základní pravidlo pro určení místa zní: Při poskytování služeb je místem uskutečnění plnění to místo, kde má sídlo, místo podnikání či provozovnu osoba poskytující službu. Na toto pravidlo však navazuje spousta výjimek. Například může být místem plnění:

- místo, kde se nachází nemovitost (u služeb vztahujících se k nemovitostem – služby realitních kanceláří, odhadců, architektů a stavebního dozoru)
- místo, kde se uskutečňuje přeprava (u přepravních služeb)
- místo, kde se služba skutečně poskytuje (u služeb týkajících se kulturních, uměleckých, sportovních, výchovných apod. činností)

Výjimek existuje o mnoho více, zejména při plnění mezi osobami v různých členských státech Evropské unie či při poskytování služeb ze třetích zemí.

Intrakomunitární plnění

Ve sféře intrakomunitárních plnění při poskytování služeb je hlavním momentem určení místa plnění služby. To znamená naleznout stát, ve kterém vznikne povinnost přiznat a odvést daň. Pokud je místo stanoveno, dalším krokem se stává nalezení osoby, prostřednictvím které se daň vybere. Této osobě vznikne povinnost přiznat a odvést daň. Za obecně platné lze považovat, že poskytnutí služby bude podléhat dani ve státě, ve kterém je místo plnění služby.

³⁷ DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBIK, J. a spol. Daně I. 2., upravené vydání. Balance, spol. s.r.o., 2000, 280 s. ISBN 80-863371-04-2

U intrakomunitárních plnění při poskytování služeb je zpravidla použit princip země původu. To znamená že místo plnění je ve státě, kde plátce daně uskutečňující službu má své sídlo, místo podnikání nebo bydliště.

Často se však přihodí, že místo plnění při poskytování služeb je stanoveno odlišně, podle zvláštních pravidel, a to ve státě pořizovatele plnění. Tyto pravidla je potřeba rozšířit a uvést si několik takových příkladů. Vybrané intrakomunitární služby:

- služby „reverse-charge“ – místo výkonu ekonomické činnosti příjemce,
- služby související s nemovitostmi - poloha nemovitosti,
- kulturní, výchovné, zábavní, umělecké a sportovní činnosti – místo, kde je služby poskytována.

Mezi služby „reverse-charge“ (služby s obráceným výběrem daně) mimo jiné patří: reklamní služby, poradenské služby, převod autorského nebo průmyslového práva a nájem movité věci. U těchto služeb se používá princip země spotřeby. Výběr daně se přesunuje jen v případě služby pořizované v rámci ekonomické činnosti.³⁸

Poskytnutí služeb do třetích zemí

Vývozem služeb se u této problematiky rozumí poskytnutí služby osobě z třetí země, která nemá v České republice místo podnikání. Pokud jde o poskytnutí služby typu „reverse-charge“ (jde o plnění osobě s místem výkonu ekonomické činnosti ve třetí zemi – stejně jako u intrakomunitárních plnění), pak je místo plnění ve třetím státě. V zemi poskytovatele tedy nevzniká povinnost přiznat a odvést daň. Jde-li například o služby spojené s nemovitostí, je možné se řídit podle pravidel, která jsou stejná jako u intrakomunitárních plnění.

U dovozu služeb ze třetích zemí je naopak používána obvykle daň na výstupu. Nejčastěji používaný případem bude asi pořízení služby „reverse-charge“ od osoby, která má místo výkonu ekonomické činnosti ve třetí zemi. Dovoz těchto služeb podléhá dani z přidané hodnoty v České republice (stát výkonu ekonomické činnosti) a plátce je povinen odvést daň. Plátcem je příjemce služby.³⁹

3.7 Nárok na odpočet a výpočet daňové povinnosti

Pravidla pro vytyčení místa plnění a určení osob povinných přiznat a odvést daň z přidané hodnoty jsou usměrňována směrnicí Evropské unie. Správa této daně i pravidla,

³⁸ BENDA, V. Daň z přidané hodnoty 2009. Aspi, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0

³⁹ DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBÍK, J. a spol. Daně I. 2., upravené vydání. Balance, spol. s.r.o., 2000, 280 s. ISBN 80-863371-04-2

podle kterých se uplatňuje odpočet daně, jsou otázkou jednotlivých členských států. Následující text je proto zaměřen na pravidla platná pro Českou republiku.

Zdaňovací období

Daňová povinnost se určí za zdaňovací období. Daňová povinnost se vypočítá jako rozdíl mezi souhrnem daně na výstupu ze zdanitelných plnění a nárokem na odpočet daně. Následující schéma zobrazuje zdaňovací období.

Schéma č. 3.4 – Zdaňovací období



Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.255

Kalendářní měsíc je základním zdaňovacím obdobím. Čtvrtletní zdaňovací období mají ze zákona plátcí s nižším obratem a to do 10 000 000 Kč za kalendářní rok. Tito plátcí si mohou vybrat měsíční zdaňovací období, pokud jim to více vyhovuje. Jejich obrat však musí činit minimálně 2 000 000 Kč za kalendářní rok. Plátce může provést změnu zdaňovacího období, ale pouze k prvnímu dni kalendářního roku.

Plátce daně musí daň na vstupu a daň na výstupu náležitě evidovat i zařadit do správného zdaňovacího období. U daně na vstupu je řízeno, kdy ji plátce může nejpozději uplatnit a u daně na výstupu jde v první řadě o to, aby daň nebyla do daňové povinnosti zařazena později, než by měla být podle zákona. „Povinnost daň (na výstupu) přiznat

má plátce daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí platby, pokud nastane dříve.“⁴⁰

Evidence daně na výstupu

Plátce daně musí stanovit den uskutečnění zdanitelného či osvobozeného plnění. V rámci ekonomické činnosti je u dodání zboží dnem uskutečnění plnění den, kdy je zboží dodáno podle kupní smlouvy. Při prodeji zboží spotřebiteli je potom den uskutečnění plnění ten, kdy je zboží převzato.

Pokud se jedná o převod nemovitosti, je za uskutečnění plnění považován den doručení listiny. V této listině je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí.

U uskutečnění zdanitelného plnění při poskytování služeb lze najít několik výjimek, avšak je možné shrnout, že dnem uskutečnění plnění je den poskytnutí služby či vystavení daňového dokladu.

Dnem uskutečnění plnění u převodu práva je buď to den uvedený ve smlouvě a nebo den přijetí platby. Není-li cena známa předem, ale pouze způsob jejího stanovení, plnění je uskutečnění přijetím platby.

Některá plnění se poskytují po delší období, proto bylo nutné tomu uzpůsobit i den plnění. Jde o:

- dílčí plnění – plnění uskutečňováno ve sjednaných částkách a lhůtách podle smlouvy (smlouvy o finančním pronájmu, nájemní smlouvy, včetně smlouvy o dílo apod.),
- opakované plnění – plnění uskutečňováno ve sjednaných lhůtách během zdaňovacího období a v rámci smlouvy (zboží nebo služba stejné povahy, které jsou navzájem zastupitelné).

Stejný postup platí i pro stanovení dne plnění u osvobozených plnění. Pro určení dne plnění u intrakomunitárních služeb a vůči třetím zemím platí speciální pravidla (hlavně u dovozu zboží). Plátce musí daň na vstupu i výstupu evidovat a také ji musí doložit (pomocí dokladů). Doklad musí vystavit do 15 dnů ode dne uskutečnění plnění plátce daně, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet, pro osobu povinnou k dani, pokud si to tato osoba vyžádá.

Daňový doklad je většinou i jakýmsi osvědčením pro příjemce plnění k uplatnění nároku na odpočet. Doklad vystavuje pouze plátce daně z přidané hodnoty. Daňových

⁴⁰ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: I. VOX, a.s., 2010. s. 256

dokladů existuje několik typů a základním typem je tzv. běžný daňový doklad. Dalšími druhy dokladů jsou: souhrnný daňový doklad, splátkový kalendář, platební kalendář, celní prohlášení atd.

Evidence daně na vstupu

Daně na vstupu je daň o kterou může plátce snížit svoji daňovou povinnost, za splněných podmínek.

Daňový doklad je nutnou podmínkou k uplatnění nároku na odpočet. Tento doklad musí být náležitě zaúčtován a zaevidován a plátce musí odpovídat za to, že je doklad vystaven plátcem daně z přidané hodnoty.⁴¹

Nárok na odpočet

Plátce, který chce uplatnit nárok na odpočet, ho musí doložit:

- daňovým dokladem, který vystavil plátce daně z přidané hodnoty nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě,
- že použil vstupy v rámci svých ekonomických činností, u kterých uplatňuje odpočet (pokud plátce nepoužil zdanitelná plnění v rámci ekonomické činnosti nemá nárok na odpočet daně),
- uplatněním nároku ve zdaňovacím období vzniku nároku.

Ačkoli se některé specifické případy jasně vztahují k ekonomické činnosti, nemusí mít plátce nárok na uplatnění odpočtu. Zákaz odpočtu se obzvláště použije při nákupu osobních automobilů a jejich technickém zhodnocení nebo u použití přijatelných zdanitelných plnění pro reprezentaci.

Vlastní daňová povinnost a nadměrný odpočet

Základní dokument, který udává fakta pro vyměření daně je daňové přiznání. Plátce ho podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

Daňovou povinností může být i nadměrný odpočet (nadměrným odpočtem se pro účely DPH rozumí daňová povinnost, kdy daň na vstupu převyšuje daň na výstupu za příslušné zdaňovací období). Ten se bude patrně opakovat u plátců v odvětví kde zdanitelná plnění podléhají snížené sazbě. Tato situace také nastává například u plátců zaměřených na vývoz a příležitostně u většiny plátců. Plátce podá daňové přiznání a vypočítá se nadměrný

⁴¹ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

odpočet. Tento vykázaný přeplatek na dani je správce daně povinen vrátit plátcí daně do 30 dní od vyměření daňové povinnosti. Přeplatek je plátcí vrácen automaticky.⁴²

Krácení nároku na odpočet

Plátce daně má nárok na odpočet daně na vstupu (pokud tyto vstupy použije při své ekonomické činnosti), ale také existují osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Plnění bez nároku na odpočet jsou: poštovní služby, provozování rozhlasového a televizního vysílání, finanční činnosti, pojišťovací činnosti, převod a nájem nemovitostí, výchova a vzdělávání, zdravotnické služby a zboží, sociální pomoc, provozování loterií a jiných podobných her atd. Za plnění s nárokem na odpočet považujeme: zdanitelná plnění, osvobozená plnění s nárokem na odpočet (dodání zboží do jiného členského státu, vývoz zboží do třetí země), plnění v rámci ekonomické činnosti, která nejsou předmětem daně a poskytnutí plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Použije-li plátce daně tyto zdanitelná plnění, má plný nárok na odpočet: zdanitelná plnění (vzniká u nich povinnost přiznat daň na výstupu), plnění, která nejsou předmětem daně (plnění v rámci ekonomické činnosti), osvobozená plnění s nárokem na odpočet, mimořádně i u některých osvobozených plnění bez nároku na odpočet. Naopak plátce vůbec nemá nárok na odpočet, použije-li přijatá zdanitelná plnění pouze pro svá osvobozená plnění bez nároku na odpočet.

Stává se, že je situace složitější tím, že plátcí daně mají plnění s nárokem na odpočet i osvobozená plnění bez nároku na odpočet. U těchto situací by měl být částečně zachován nárok na odpočet, protože se stává, že přijaté zdanitelné plnění tyto plátcí použijí jak pro svá plnění s nárokem na odpočet, tak i pro ty u kterých nárok na odpočet nemají.

Ta plnění, kde vzniká pouze částečný nárok na odpočet se jmenují krácená plnění. Míru, ve které je plátcí umožněno uplatnit nárok na odpočet, lze určit pomocí poměru, který by měl odpovídat míře užití přijatých zdanitelných plnění pro ta plnění, u kterých je nárok na odpočet. Tento poměr lze zjistit z poměru zdanitelných plnění a osvobozených plnění s nárokem na odpočet za příslušné zdaňovací období.

Nárok na odpočet se užije pomocí koeficientu - souhrn daně na vstupu (za příslušné zdaňovací období) * koeficient nároku na odpočet daně. Koeficient nároku na odpočet se dá určit podle vzorce:

⁴² BENDA, V.; PITNER, L. Daň z přidané hodnoty s komentářem. 3. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag, 2008. 431 s. ISBN 978-80-7263-447-7

Schéma č. 3.5 – výpočet koeficientu nároku na odpočet

$$K = \frac{\begin{array}{l} \Sigma \text{ cena bez daně za} \\ - \text{zdanitelná plnění u kterých vznikla daňová povinnost na výstupu} \\ - \text{osvobozená plnění s nárokem na odpočet} \\ - \text{plnění s místem plnění mimo tuzemsko, která by jinak byla zdanitelná} \end{array}}{\begin{array}{l} \Sigma \text{ cen bez daně za plnění obsažená v čitateli} + \text{osvobozená plnění bez nároku} \\ \text{na odpočet} \end{array}}$$

Zdroj: Daňový systém 2010, A. Vančurová a L. Láchová (2010), str.264

Do koeficientu se nezahrnují tyto plnění v cenách bez daně: finanční činnosti (pokud jsou pro plátce příležitostnou či vedlejší činností), prodej dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku (používaného pro ekonomickou činnost plátce) a příležitostný převod nebo nájem nemovitostí (s výjimkou nedokončených staveb). Plnění nezahrnující se do výpočtu koeficientu nekrátí nárok plátce daně na odpočet.

Krácení nároku na odpočet se realizuje za každé zdaňovací období kalendářního roku. Vypořádací koeficient (tj. koeficient vypočítaný z uskutečněných plnění za všechna zdaňovací období kalendářního roku) se ustanoví pouze za celý kalendářní rok a to zpětně. Vypořádací koeficient však nelze vypočítat v průběhu kalendářního roku a proto se používá tzv. zálohovací koeficient, což vlastně je vypořádací koeficient za předešlý kalendářní rok.

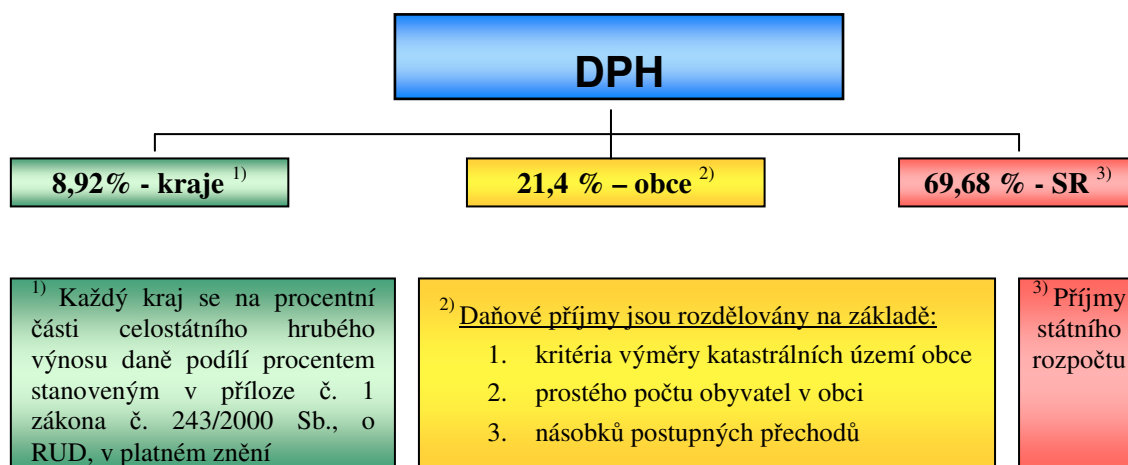
Povinnost plátce (jež nejméně v jednom zdaňovacím období v průběhu kalendářního roku uskutečňoval osvobozená plnění bez nároku na odpočet) je po skončení kalendářního roku upřesnit výpočet nároku na odpočet. Prvně si stanoví vypořádací koeficient, který využije místo zálohovacího koeficientu pro úhrn všech plnění s kráceným nárokem na odpočet. Daňová povinnost za poslední zdaňovací období kalendářního roku se musí upravit o roční vypořádání odpočtu (tj. rozdíl oproti souhrnu uplatněného odpočtu za všechna zdaňovací období kalendářního roku).⁴³

⁴³ VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

4 Zhodnocení výnosů daně z přidané hodnoty

Příjmy veřejných rozpočtů tvoří daně. Veřejných rozpočtů je však velké množství a musí být tedy určeno zákonem, které daně do kterých veřejných rozpočtů plynou. To znamená jaká část jednotlivých daní je příjmem toho kterého rozpočtu. Právní úprava daňových příjmů krajů a obcí je uvedena v zákoně č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů. V České republice jsou daně čtyři hlediska rozdělování daní. Daně sdílené, kdy výnos daně je rozdělován do více typů veřejných rozpočtů a daně svěřené, kdy celý výnos daně je svěřen jednomu veřejnému rozpočtu. Dále se potom daně dělí na daně státní, to jsou ty, které stanovuje stát a daně místní u nichž mají pravomoci k jejich stanovení místní samosprávné orgány.⁴⁴

Schéma č. 4.1 – rozdělení rozpočtového určení DPH od 1.1.2008 (bez SFDI, poplatků a pokut)



Zdroj: vlastní zpracování podle schématu rozpočtového určení daní zpracovaného Ministerstvem financí

Podle výše uvedeného schématu lze zjistit, že daňové příjmy rozpočtů jednotlivých krajů tvoří podíl na 8,92% z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty. Daňové příjmy rozpočtů obcí tvoří podíl na 21,4% z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty a 69,7% výnosu DPH jde do státního rozpočtu. Dále jsou v tomto schématu uvedena kritéria podle kterých se tato daň rozděluje mezi kraji a obcemi.

Rozpočtové určení daní není totožné se správou daní. Správu všech daní vykonávají územní finanční orgány, které převádějí daňový příjem určený obci nebo Státnímu fondu dopravní infrastruktury neméně jedenkrát měsíčně, je-li částka určena k převodu vyšší než

⁴⁴ Rozpočtové určení daní [online], 2004, [cit. 2011-5-1]. Dostupný z WWW: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_408.HTM

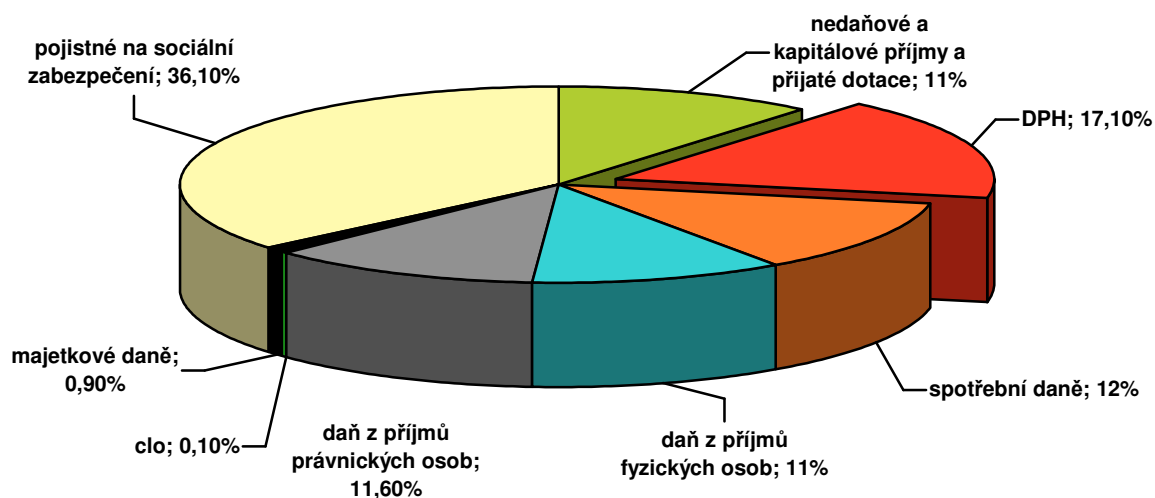
500 Kč; v prosinci se převede daň příjemci i tehdy, nepřesahuje-li částka 500 Kč. Převést lze pouze daň (podíl na dani), která byla zaevidována na splatnou daňovou povinnost. Daň, která byla uhrazena před svou splatností se až do doby splatnosti nepřevádí.⁴⁵

V dalších subkapitolách se tato bakalářská práce bude zabývat celostátními výnosy daně z přidané hodnoty a také výnosy územních samosprávných celků z DPH v jednotlivých letech, od roku 2005 až do roku 2009. Konec této kapitoly bude obsahovat srovnání těchto let.

4.1 Výnosy z DPH v roce 2005

Celkové dosažené příjmy státního rozpočtu za rok 2005 byly ve výši 866,5 mld. Tyto příjmy obsahují nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté dotace (mají podíl na celostátním výnosu 11,0%), DPH (17,1%), spotřební daně (12,0%), Spotřební daně (12,0%), daň z příjmů fyzických osob (11,0%), daň z příjmů právnických osob (11,6%), clo (0,1%), majetkové daně (0,9%), pojistné na sociální zabezpečení (36,1%). Tato struktura celkových příjmů dosažených za rok 2005 je zřejmá z následujícího grafu:

Graf č. 4.1 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2005



zdroj: vlastní zpracování dle závěrečného účtu z roku 2005 zpracovaného Ministerstvem financí

Výběr daně z přidané hodnoty je prováděn prostřednictvím dvou státních institucí a to celními orgány a finančními úřady. Cení úřady vybírají tuto daň při dovozu zboží do republiky a finanční úřady ji inkasují ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku.

⁴⁵ zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů

DPH inkasovaná těmito orgány odráží režim placení, kdy veškeré odpočty jsou spravovány výhradně finančními úřady.

Finanční úřady vrátily v roce 2005 o 57,7 mld. Kč (o 25,2%) méně DPH než v roce 2004. Toto snížení korespondovalo s nižším výběrem daně při dovozu, když celní úřady evidovaly za rok 2005 na účtu DPH o 138,7 mld. Kč méně než v roce 2004. Zjevný pokles výběru DPH celními úřady, který byl doprovázen přesunem intrakomunitárních plnění, odrážel přechod inkasa do správy finančních úřady.

DPH lze z hlediska techniky výběru rozložit do tří komponentů – daň z dováženého zboží, daň ze zboží a služeb prodáváných v tuzemsku a tzv. nadměrných odpočtů (jde o vratky, které si nejčastěji uplatňují plátcí, jejich daň na vstupu je vyšší než daň na výstupu). Inkaso daně ze zboží a služeb prodáváných v tuzemsku vzrostlo o 38,8% , inkaso daně z dováženého zboží naopak pokleslo o 75,6%. Objem nadměrných odpočtů poklesl o 25,2%, ale čisté inkaso vzrostlo o 13,1%.

V roce 2005 představoval celkový celostátní výnos této fiskálně nejvýznamnější daně 206,9 mld. Kč, tj. meziroční nárůst o 113,8% (absolutně o 25,1 mld. Kč). Proti celostátní rozpočtované částce bylo dosaženo inkaso o 5,5% nižší (absolutně o 12,0 mld. Kč).

Na celostátních příjmech DPH participují v souladu se zákonem č. 1/2005 Sb., o rozpočtovém určení daní, vedle státního rozpočtu obce a kraje. Z celkového celostátního výnosu DPH náleží 20,59% rozpočtům obcí, 8, 92% rozpočtům krajů a 70, 49% státnímu rozpočtu. Za celý rok 2005 byly do rozpočtů krajů převedeny příjmy z DPH ve výši 16,9 mld. Kč a do rozpočtu obcí ve výši téměř 43,2 mld. Kč.

Příjem státního rozpočtu DPH dosáhl 146,8 mld. Kč, což představuje 95,2% korigovaného rozpočtu (v roce 2004 byl rozpočet plněn na 105,2%) a meziroční nárůst o 17,2 mld. Kč, tj. o 13,2%, přičemž korigovaný rozpočet počítal s růstem 19% proti srovnatelné skutečnosti předchozího roku.

Nižší než rozpočtové inkaso odráží skutečnosti, které nastaly po schválení státního rozpočtu na rok 2005. Jednalo se především o legislativní změny, např. ponechání hotelových služeb ve snížené sazbě daně a přearažení rekreačních a sportovních služeb do snížené sazby daně, které měly za následek snížení inkasa DPH ve výši cca 5,2 mld. Kč. Druhým významným faktorem byla nižší spotřeba domácností, která znamenala výpadek příjmů ve výši cca 5 mld. Kč.⁴⁶

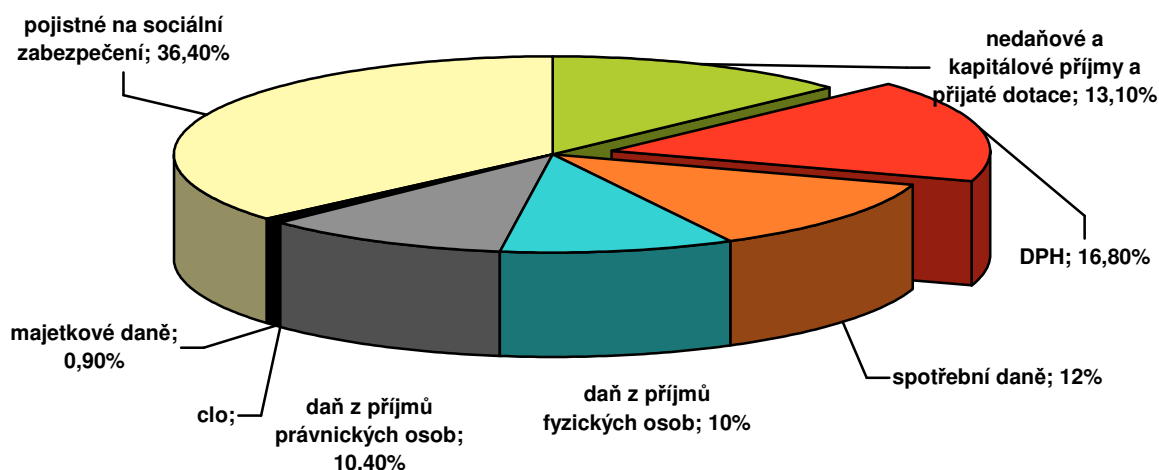
⁴⁶ Státní závěrečný účet za rok 2005 [online], 2006, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2005_C_pdf.pdf

4.2 Výnosy z DPH v roce 2006

Celkové skutečné dosažené příjmy státního rozpočtu za rok 2004 ve výši 923,1 mld. Kč, byly nad úrovní rozpočtu po změnách o 33,7 mld. Kč, tj o 3,8 % méně než bylo procento plnění v roce 2005.

Meziroční dynamika příjmů byla pomalejší a dosáhla 6,5% proti 15,3% dosaženým v roce 2005. Na její růst měly vliv především nedaňové a kapitálové příjmy a přijaté dotace, jejichž meziroční nárůst ve výši 25,3 mld. Kč představoval vyšší dynamiku o 26,7%. Příjmy z daní a poplatků meziročně vzrostly o 8,8 mld. Kč, tj. o 1,9% přičemž daně z příjmů jak fyzických tak i právnických osob byl nižší než v roce 2005 téměř o 8 mld. Kč. Příjmy z pojistného na státní politiku zaměstnanosti a veřejné zdravotní pojištění vzrostly o 22,5 mld. Kč, tj. o 7,2%. Struktura celkových příjmů dosažených za rok 2006 je zřejmá z následujícího grafu:

Graf č. 4.2 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2006



zdroj: vlastní zpracování dle závěrečného účtu z roku 2006 zpracovaného Ministerstvem financí

V roce 2006 představoval celkový celostátní výnos DPH 218,1 mld. Kč, což znamená meziroční nárůst o 5,4% (absolutně o 11,2 mld. Kč). Proti celostátně rozpočtované částce bylo dosaženo inkaso o 1,9% nižší (absolutně o 4,2 mld. Kč).

Za celý rok 2006 byly do rozpočtů obcí převedeny příjmy z DPH ve výši 45,6 mld. Kč a do rozpočtů krajů téměř ve výši 19,0 mld. Kč.

Příjem státního rozpočtu z DPH dosáhl 153,5 mld. Kč, což představuje 98,0% rozpočtu (v roce 2005 byl rozpočet plněn na 95,2%) a meziroční nárůst o 6,7 mld. Kč, tj. o 4,6%, přičemž rozpočet počítal s růstem o 6,7% proti skutečnosti předchozího roku.

Nižší než rozpočtované inkaso DPH odráželo jednak legislativní změny, které nastaly po schválení státního rozpočtu na rok 2005 a odlišný vývoj národního hospodářství oproti předpokladům, které byly založeny na údajích dostupných v době tvorby státního rozpočtu na rok 2006. Dopady novely zákona o DPH z 25. května 2006, která přeřadila některé druhy zboží do snížené sazby daně (např. káva, čokoláda) odhadujeme na cca 1,5 mld. Kč. Jiná než očekávaná struktura hospodářského růstu, resp. Nižší než očekávané nominální tempo růstu spotřeby domácností znamenalo výpadek příjmů ve výši cca 3 mld. Kč.

Změna zdaňování dovozů ze zemí mimo Evropskou unii, ke které došlo k 1. lednu 2005, vedla k výpadku daně v měsících lednu a únoru. Zatímco v roce 2004 hradili dovozci daň do deseti dnů po vyměření celního dluhu, od ledna 2005 se jejich povinnost stala součástí standardního daňového přiznání podávaného k 25. dni po skončení zdaňovacího období. Vzhledem k tomu, že tato změna ve způsobu výběru daně se do inkasa roku 2006 již nepromítla, je touto skutečností ovlivněna vypovídací schopnost meziročního indexu inkasa daně.

V roce 2006, vlivem výše uvedených změn, pokračoval pokles podílu DPH vybíraného celními úřady.

Na výši inkasa daně v roce 2006 má také vliv pokračující tendence odkládání předvánočních nákupů do období bezprostředně před svátky, čímž dochází k oslabování prosincového inkasa a posilování lednového inkasa následujícího roku na úkor inkasa běžného roku.⁴⁷

4.3 Výnosy z DPH v roce 2007

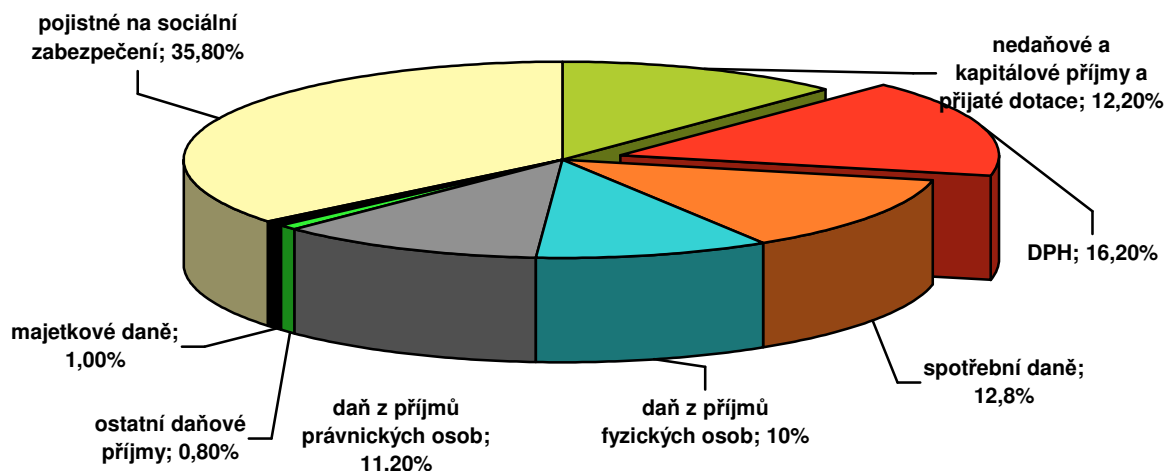
Celkové skutečné příjmy státního rozpočtu dosáhly za rok 2007 výše 1025,9 mld. Kč, tj. 106,2% rozpočtu, což je o 2,4 procentního bodu více než bylo procento plnění v roce 2006. V absolutním vyjádření došlo k překročení rozpočtu po změnách o 59,9 mld. Kč.

Meziročně vzrostly celkové příjmy o 102,8 mld. Kč, tj. o 11,1% (v roce to bylo o 6,5%). Na jejich růstu se podílely především příjmy z daní a poplatků ve výši 64,3 mld. Kč, tj. dynamika růstu o 13,7%. Na tomto růstu se nejvíce podílelo inkaso daní z příjmů

⁴⁷ Státní závěrečný účet za rok 2006 [online], 2007, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2006_C_pdf.pdf

právníků osob, které vzrostlo o 19,3 mld. Kč (nárůst o 20,2%), dále inkaso spotřebních daní o 19,0 mld. Kč (nárůst o 16,9%), inkaso DPH o 13,1 mld. Kč (nárůst o 8,5%) a inkaso daní z příjmů fyzických osob o 10,6 mld. Kč (nárůst o 11,5%). Příjmy z pojistného na sociální zabezpečení vzrostly o 33,4 mld. Kč, tj o 10%. Struktura celkových příjmů dosažených v roce 2007 je zřejmá z následujícího grafu.

Graf č. 4.3 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2007



zdroj: vlastní zpracování dle závěrečného účtu z roku 2007 zpracovaného Ministerstvem financí

V roce 2007 představoval celkový celostátní výnos DPH 235,0 mld. Kč, tj. meziroční nárůst o 7,8% (absolutně o 16,9 mld. Kč). Proti celostátně rozpočtované částce bylo dosaženo inkaso vyšší o 2,9 mld. Kč, tj. o 1,2%.

Za celý rok 2007 byly do rozpočtů obcí převedeny příjmy z DPH ve výši 48,3 mld. Kč a do rozpočtů krajů ve výši 20,1 mld. Kč.

Příjem státního rozpočtu z DPH dosáhl 166,6 mld. Kč, což představuje 101,9% rozpočtu (v roce 2005 byl rozpočet plněn na 95,2%) a meziroční nárůst o 13,1 mld. Kč, tj. o 8,5%.

V průběhu roku 2007 nedošlo u DPH k žádným podstatným legislativním změnám, které by měly vliv na výši inkasa. Pozitivně se projevilo avizované zvýšení snížené sazby daně na 9% od 1. ledna 2008 a takové obavy z ukončení platnosti výjimky týkající se výstavby bytových a rodinných domů ve snížené sazbě.

Inkaso daně z přidané hodnoty bylo koncentrováno do Prahy (57% celkového inkasa v roce 2007). Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zvýšilo proti roku 2006 inkaso o 13,6 mld. Kč na 133,7 mld. Kč (index 111,3%). K významnému zvýšení došlo také

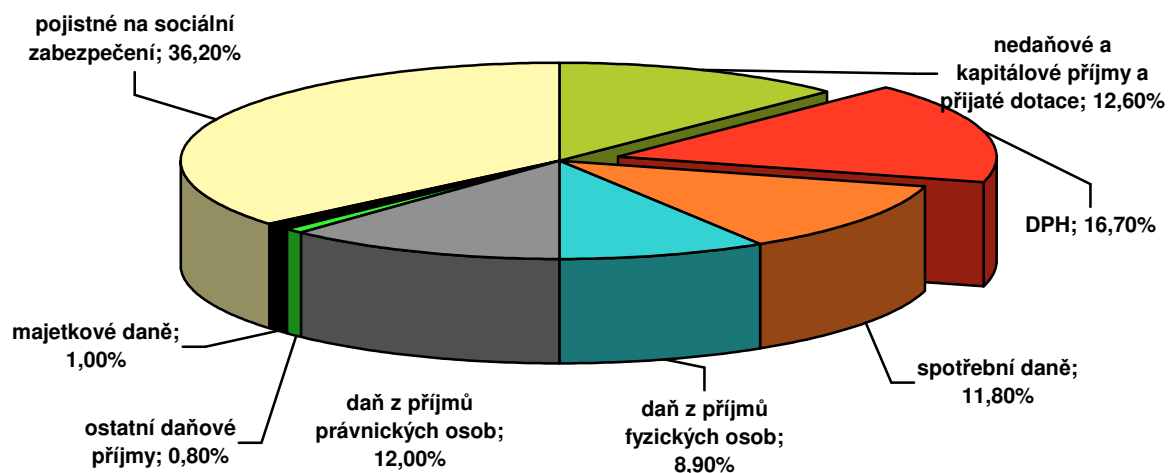
u Finančních ředitelství v Brně (o 5,2 mld. Kč na 30,6 mld. Kč, index 120,7%). Podrobnější rozbor ukazuje, že pouze tři finanční úřady (pro Prahu 4, 5 a 10) se podílejí na celkových příjmech daně téměř jednou třetinou (31,7%) a každý z nich převyšuje celkové inkaso většiny finančních ředitelství.⁴⁸

4.4 Výnosy z DPH v roce 2008

Celkové skutečné příjmy státního rozpočtu dosáhly za rok 2008 výše 1063,9 mld. Kč, tj. 101,9% rozpočtu, což je o 4,3 procentního bodu méně než bylo procento plnění v roce 2007. V absolutním vyjádření došlo k překročení rozpočtu po změnách o 19,8 mld. Kč.

Meziročně vzrostly celkové příjmy o 38,1 mld. Kč, tj. o 3,7% (v roce 2007 to bylo o 11,1%). Na jejich růstu se podílely především příjmy z daní a poplatků ve výši 10,9 mld. Kč, tj. dynamika růstu o 2,0%. Na tomto zvýšení se podílelo především inkaso daní právnických osob ve výši 12,4 mld. Kč, tj. dynamika růstu o 10,8% a dále inkaso DPH o 11,2 mld. Kč (nárůst o 6,7%). Naopak pokles proti roku 2007 zaznamenalo inkaso daní z příjmů fyzických osob o 7,2 mld. Kč (pokles o 7%) a inkaso spotřebních daní o 6,1 mld. Kč (pokles o 4,6%). Příjmy z pojistného na sociální zabezpečení vzrostly o 18,4 mld. Kč, tj. o 5,0%. Struktura celkových příjmů dosažených v roce 2008 je zřejmá z následujícího grafu.

Graf č. 4.4 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2008



zdroj: vlastní zpracování dle závěrečného účtu z roku 2008 zpracovaného Ministerstvem financí

⁴⁸ Státní závěrečný účet za rok 2007 [online], 2008, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2007_C_pdf.pdf

V roce 2008 představoval celkový celostátní výnos této fiskálně nejvýznamnější daně 254,8 mld. Kč, tj. meziroční nárůst o 8,4% (absolutně o 19,8 mld. Kč). Proti celostátně rozpočtované částce bylo dosažené inkaso nižší o 19,7 mld. Kč, tj. o 7,2%.

Za celý rok 2008 byly do rozpočtů obcí převedeny příjmy z DPH ve výši 54,8 mld. Kč a do rozpočtů krajů ve výši 22,2 mld. Kč.

Příjem státního rozpočtu z DPH dosáhl 177,8 mld. Kč, což představuje 92,7% rozpočtu; skutečnost však meziročně vzrostla o 11,2 mld. Kč, tj. o 6,7%.

Inkaso DPH bylo pozitivně ovlivněno zvýšením snížené sazby z 5% na 9% od 1. ledna 2008. Nižší než očekávaný výnos lze vysvětlit předzásobením či předfakturací, kdy se firmy snažily uskutečnit zdanitelná plnění ještě v závěru roku 2007 s 5% sazbou. K tomuto jevu docházelo zejména u stavebních prací a u léků.

Určitý neočekávaný výpadek inkasa byl dále způsoben výrazně silnějším kurzem koruny, který měl za následek, že zboží prodávané v zahraničí bylo často výrazně levnější než stejné zboží nabízené v tuzemsku. Výsledek byl pokles domácí poptávky a její realizace na zahraničních trzích.

V závěru roku se pak na výši spotřeby začala projevovat i finanční krize spojená s nastupující ekonomickou recesí.

V roce 2008 nedošlo u daně z přidané hodnoty k výrazným legislativním změnám, které by zásadně ovlivnily výši inkasa. Naopak je pravděpodobné, že institut skupinové registrace zahrnutý do zákona o DPH od 1.1.2009 ovlivnil inkaso pozitivně, protože lze očekávat, že plátce vstupující do skupiny, kterému by byl odpočet daně v roce 2008 významně krácen koeficientem, odloží uplatnění odpočtů daně až na rok 2009, kdy bude koeficient celé skupiny příznivější.⁴⁹

4.5 Výnosy z DPH v roce 2009

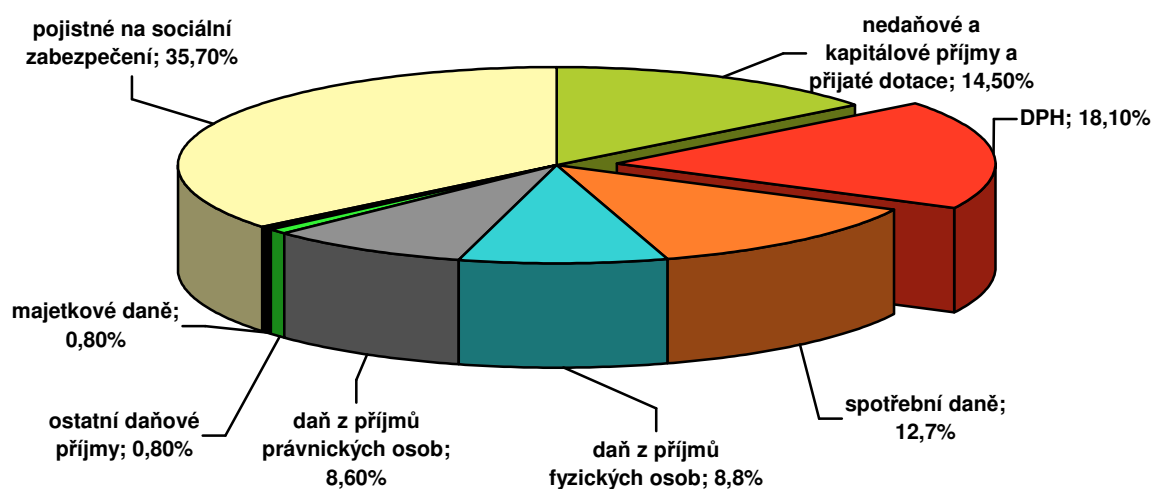
Celkové skutečné příjmy státního rozpočtu dosáhly za rok 2009 výše 974,6 mld. Kč, tj. 86,1% rozpočtu po změnách, což je o 15,8 procentního bodu méně než bylo procento plnění v roce 2008. V absolutním vyjádření došlo k nenaplnění rozpočtu po změnách o 157,2 mld. Kč.

Meziročně klesly celkové příjmy o 89,3 mld. Kč, tj. o 8,4% (v roce 2008 to byl oproti roku 2007 nárůst o 3,7%). Na jejich snížení se podílely především příjmy z daní a poplatků,

⁴⁹ Státní závěrečný účet za rok 2008 [online], 2009, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2008_C_pdf.pdf

kteře se snížily o 59,0 mld. Kč, tj. o 10,8%. Na tomto snížení se podílelo především inkaso daní právnických osob ve výši 43,8 mld. Kč, tj. pokles o 34,5% a dále inkaso daní fyzických osob o 9,3 mld. Kč (pokles o 9,8%). Naopak nárůst oproti roku 2008 zaznamenalo inkaso nedaňových a ostatních příjmů celkem o 7,3 mld. Kč (nárůst o 5,5%) Příjmy z pojistného na sociální zabezpečení klesly o 37,6 mld. Kč., tj. o 9,8%. Struktura celkových příjmů dosažených v roce 2009 je zřejmá z následujícího grafu.

Graf č. 4.5 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2009



zdroj: vlastní zpracování dle závěrečného účtu z roku 2009 zpracovaného Ministerstvem financí

V roce 2009 představoval celkový celostátní výnos DPH 252,7 mld. Kč, tj. meziroční pokles o 0,8% (absolutně o 2,1 mld. Kč). Proti celostátně rozpočtované částce bylo dosaženo inkaso nižší o 25,9 mld. Kč, tj. o 9,3.

Za 1. pololetí 2009 dosáhlo inkaso daně 42,3% rozpočtem stanovené částky a za celý rok 2009 90,7% z čehož je zřejmé, že právě vývoj za 1. pololetí byl rozhodující pro nesplnění rozpočtu. Inkaso za 2. pololetí je již blížilo rozpočtovým předpokladům.

Příjem státního rozpočtu z DPH dosáhl 176,7 mld. Kč, což představuje 91,0% rozpočtu (absolutně o 17,4 mld. Kč méně).

Vývoj inkasa odpovídá celkové ekonomické situaci ovlivněné ekonomickou recesí, která zapříčinila nízkou konečnou spotřebu domácností a vlády. Na inkasu se také negativně projevíly zavedené legislativní změny. Novelou zákona o DPH k 1.4.2009 byl zrušen zákaz odpočtu daně při pořízení osobního automobilu, u jeho technického zhodnocení, přestavby

motorového vozidla na osobní automobil a osvobození od daně při dodání osobního automobilu, při jehož pořízení neměl plátce daně nárok na odpočet daně.

Poměrně významným způsobem se do inkasa promítá nárůst daně z přidané hodnoty vrácené plátcům v jiných členských státech EU a zahraničním osobám povinným k dani. V roce 2009 tak bylo vráceno 4,9 mld. Kč, což znamená zvýšení oproti roku 2008 o 1,7 mld. Kč.

Méně, než se očekávalo, dopadá na úroveň inkasa nový institut skupinové registrace. Daňové povinnosti skupin, které vznikly k 1.1.2009, se s jedinou významnější výjimkou neodchylují výrazněji od daňových povinností jejich členů za rok 2008. Uvedenou výjimkou je skupina v působnosti Finančního úřadu v Litvínově, podnikající v petrochemickém průmyslu, jejíž členové vykázali za rok 2008 daňovou povinnost ve výši 11,1 mld. Kč, ale daňová povinnost skupiny za rok 2009 činí pouze 7,6 mld. Kč.

Z regionálního hlediska byl rozhodující vývoj na třech finančních ředitelstvích, která zaznamenala meziroční pokles inkasa (FŘ pro hlavní město Prahu o 5,4 mld. Kč, v Ústí nad Labem o 2 mld. Kč a FŘ v Brně o 0,2 mld. Kč). Všechna ostatní FŘ vykázala alespoň mírný nárůst.⁵⁰

4.6 Zhodnocení vývoje DPH v letech 2005 až 2009

Ve srovnání s ostatními daňovými příjmy státního rozpočtu má daň z přidané hodnoty výsadní postavení, protože příjmy z této daně jsou nejvyšší. Od roku 2005 příjmy z DPH do státního rozpočtu narůstali. V roce 2005 tyto příjmy dosahovaly 145 miliard Kč, což činí cca 32% daňových příjmů státního rozpočtu bez pojistného. V roce 2006 se příjmy z DPH zvýšily o 6,7 mld. Kč oproti roku 2006 a na celkových daňových příjmech státního rozpočtu se podílely cca 33%. V roce 2007 příjmy z DPH činily 166,63 mld., v roce 2008 se tyto příjmy rovnaly 177,82 mld. Poslední rok v tomto pětiletém srovnání byl rok 2009, kdy příjmy z DPH byly nejvyšší a to na úrovni 176,72 mld. Kč a ve srovnání s celkovými daňovými příjmy státního rozpočtu tvořily cca 36%. Druhou nejvýznamnější částí daňových příjmů státního rozpočtu jsou daně spotřební. Srovnání příjmů z DPH v letech 2005 – 2009 lze porovnat v následující tabulce. Stejně tak z tabulky lze zjistit i rozdíl ostatních daňových příjmů státního rozpočtu.

⁵⁰ Státní závěrečný účet za rok 2009 [online], 2010, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2009_C_pdf.pdf

Tabulka č. 4.1 – Vývoj celkových příjmů státního rozpočtu v ČR v letech 2005 – 2009 (v mld. Kč)

Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Daňové příjmy (bez poj. na SZ)	460,43	469,19	533,51	544,39	485,36
DPH	146,82	153,52	166,63	177,82	176,72
Spotřební daně	103,63	112,56	131,59	125,54	123,84
DPPO	100,27	95,47	114,75	127,17	83,34
DPFO	94,77	91,59	102,14	94,96	85,65
Ostatní daňové příjmy	14,94	16,06	18,40	18,91	15,82
Pojistné na SZ	311,18	333,70	367,14	385,50	347,86
Celkové příjmy	866,46	923,06	1 025,88	1 064,94	975,61

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí (2011)

Územními samosprávnými celky jsou obce a kraje. Mezi kraje (vyšší územní samosprávné celky – 13 + hlavní město Praha) se rozděluje 8,92% celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty. Každý kraj se poté podílí na procentní části celostátního hrubého výnosu procentem stanoveným v příloze zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům.

Daňové příjmy rozpočtů obcí tvoří podíl 21,4% z celostátního hrubého výnosu daně z přidané hodnoty. Tento celostátní hrubý výnos DPH je dále rozdělován jednotlivým obcím, tedy dělí se na 6245 částí. K tomuto rozdělení slouží zákonem stanovený postup, který vychází z kritérií, mezi nimiž má rozhodující váhu velikost obce, počet obyvatel a její rozloha.

Tabulka č. 4.2 – Vývoj celkových příjmů ÚSC v ČR v letech 2005-2009 (v mld. Kč)

Rok	2005	2006	2007	2008	2009
Daňové příjmy	168,52	172,94	187,43	204,24	180,33
DPH	60,07	64,60	68,41	76,97	76,00
DPFO	47,66	45,19	49,32	48,36	41,74
DPPO	44,53	46,30	51,67	60,45	43,81
Daně a poplatky z vybraných činností a služeb	11,30	11,86	13,06	13,35	12,45
Daň z nemovitostí	4,97	4,97	4,96	5,10	6,32
Ostatní daňové příjmy	0,05	0,1	0,03	0,05	0,02
Celkové příjmy	334,64	359,52	371,49	396,87	396,63

Zdroj: vlastní zpracování dle údajů Ministerstva financí (2011)

Výše uvedená tabulka představuje celkové daňové příjmy obcí a krajů v letech 2005 – 2009. Příjem z daně z přidané hodnoty má opět mezi těmito daňovými příjmy výsadní postavení, z důvodu jeho výše. V roce 2005 činil až 60 mld. Kč a v roce 2009 se oproti roku 2005 zvýšil až o 16 mld. Kč a rovnal se tedy 76 mld. Kč. Podíl příjmu z DPH na celkových daňových příjmech rozpočtů krajů a obcí v roce 2009 byl cca 42%. Příjmy od roku 2005 do roku 2009 narůstaly. Z tabulky je zřejmé i srovnání s ostatními daňovými příjmy rozpočtů krajů a obcí.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce bylo zhodnotit postavení daně z přidané hodnoty ve veřejných rozpočtech. První kapitola pojednává o daňové soustavě České republiky, která zajišťuje příjmy do veřejných rozpočtů. V této kapitole lze vidět postavení daně z přidané hodnoty mezi ostatními daněmi daňového systému České republiky. Druhá kapitola hovoří přímo o analýze daně z přidané hodnoty. Je v ní nastíněno co je předmětem této daně, kdo této dani podléhá, jak se tato daň vypočítá a další důležité aspekty pro charakteristiku DPH. Třetí kapitola postupně popisuje příjmy státního rozpočtu a příjmy územních samosprávných celků z DPH od roku 2005 až do roku 2009.

V době transformace Česká republika měnila své sazby. V devadesátých letech lze daň z přidané hodnoty považovat za relativně stálou, avšak po roce 2004 došlo k několika zajímavým změnám, díky vstupu České republiky do Evropské unie. Dlouhodobě je snaha základní sazbu DPH snižovat a sníženou sazbu se základní sbližovat. To je také důsledkem dnešní sazby 20% v základu a 10% u snížené sazby DPH.

Po přijatelné sedmnáctileté zkušenosti s tímto typem daně nepřímých daní, se nepředpokládají zásadní změny v pojetí daňové soustavy. Spíše se již několik let Česká republika snaží o dosažení shodné, nebo podobné konstrukce daně jako v okolních státech, aby mohla získávat z možnosti společného postupu proti daňovým únikům. Neboť princip DPH zejména v postkomunistických zemích umožnil značné úniky na dani vystavováním falešných daňových dokladů nebo fiktivním vývozem zboží, u kterého je též nárok na odpočet daně na vstupu.

Daň z přidané hodnoty je jednou z nepřímých daní, která musí být podle práva Evropských společenství uplatňována v každém členském státě. Přes zdánlivě ukončený harmonizační proces v oblasti DPH je nutné konstatovat, že harmonizace v této oblasti sice pokročila, ale přesto nadále existují výrazné rozdíly v uplatňování a úpravě DPH v jednotlivých členských zemích. Evropská unie se na výraznější harmonizaci není schopná dohodnout již řadu let.

Daň z přidané hodnoty jako stěžejní daň se podílí téměř jednou třetinou na daňovém inkasu. Na nárůstu inkasa z této daně se podílel nejen ekonomický růst a zvyšování spotřeby domácností, ale i legislativní změny jako přesuny zboží a služeb ze snížené sazby do vyšší. Mírnější tempo růstu v roce 2006 bylo následkem růstu obchodní bilance a tudíž zvýšení plnění osvobozených od DPH s plným nárokem na odpočet daně. Roky 2007, 2008 jsou poznamenány vlivem silného kurzu koruny, který se projevil „zlevněním“ dovozu

a „zdražením“ vývozu. V samém závěru pozorování potom lze vidět mírnější propad inkasa, který lze vysvětlit dobíháním kontraktů uzavřených v dřívějších letech.

Seznam literatury

- [1] ANAG, spol. s.r.o, Daně 2010 a předpisy související s přehledem změn, Olomouc, 998 s. ISBN 978-80-7263-575-7
- [2] BENDA, V. Daň z přidané hodnoty 2009. Aspi, 2009. 145 s. ISBN 978-80-7357-426-0
- [3] BENDA, V.; PITNER, L. Daň z přidané hodnoty s komentářem. 3. aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství Anag. 2008. 431 s. ISBN 978-80-7263-447-7
- [4] DVOŘÁKOVÁ, L.; KOBIK, J. a spol. Daně I. 2., upravené vydání. Bilance, spol. s.r.o., 2000, 280 s. ISBN 80-863371-04-2
- [5] DVOŘÁKOVÁ, L.; HOLMESOVÁ, A. Daně II. 2., upravené vydání. Praha: Bilance, 2001, 455 s. ISBN 80-86371-10-7
- [6] KUBÁTOVÁ, K. Daňová teorie a politika. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8
- [7] MARKOVÁ, H. Daňové zákony 2011. 19. vydání. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2011, 264 s. ISBN 978-80-247-3800-0
- [8] ŠIROKÝ, J. A kol. Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2008, 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8
- [9] VANČUROVÁ, A.; LACHOVÁ, L. Daňový systém ČR 2010. 10. aktualizované vyd. Praha: 1. VOX, a.s., 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9

Elektronické publikace:

- [10] Rozpočtové určení daní [online], 2004, [cit. 2011-5-1]. Dostupný z WWW: http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=DA_408.HTM
- [11] Státní závěrečný účet za rok 2005 [online], 2006, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2005_C_pdf.pdf
- [12] Státní závěrečný účet za rok 2006 [online], 2007, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2006_C_pdf.pdf

[13] Státní závěrečný účet za rok 2007 [online], 2008, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2007_C_pdf.pdf

[14] Státní závěrečný účet za rok 2008 [online], 2009, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2008_C_pdf.pdf

[15] Státní závěrečný účet za rok 2009 [online], 2010, [cit. 2011-04-20]. Dostupný z WWW:
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/SZU2009_C_pdf.pdf

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FŘ	Finanční ředitelství
SFDI	Státní fond dopravní infrastruktury
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Seznam grafů

- Graf 2.1 Daňový mix v českém daňovém systému v roce 2008
- Graf č. 4.1 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2005
- Graf č. 4.2 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2006
- Graf č. 4.3 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2007
- Graf č. 4.4 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2008
- Graf č. 4.5 – struktura celkových dosažených příjmů za rok 2009

Seznam schémat

- Schéma č. 2.1 Předmět (objekt) zdanění
- Schéma č. 2.2 Druhy sazeb daně
- Schéma č. 2.3 Daně daňového systému České republiky
- Schéma č. 2.4 Daň ze spotřeby v České republice
- Schéma č. 3.1 - předmět daně z přidané hodnoty
- Schéma č. 3.2 Osoby, kterých se týká daň z přidané hodnoty
- Schéma č. 3.3 – zdanitelné plnění podléhající snížené sazbě
- Schéma č. 3.4 – Zdaňovací období
- Schéma č. 3.5 – výpočet koeficientu nároku na odpočet
- Schéma č. 4.1 – rozdělení rozpočtového určení DPH od 1.1.2008

Seznam tabulek

Tabulka č. 4.1 – Vývoj celkových příjmů státního rozpočtu v ČR v letech 2005 – 2009

Tabulka č. 4.2 – Vývoj celkových příjmů ÚSC v ČR v letech 2005-2009

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dale jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9.5.2011

.....
Soňa Vachalová

Adresa trvalého pobytu studenta:
Pod Grapů 496
756 05 Karolinka